

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL**

**FACULDADE DE DIREITO**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO**

**JOÃO GUILHERME GUARAGNI GOERGEN**

**O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E A PROTEÇÃO DO  
FEDERALISMO FISCAL**

**PORTO ALEGRE**

**2018**

**JOÃO GUILHERME GUARAGNI GOERGEN**

**O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E A PROTEÇÃO DO  
FEDERALISMO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
como requisito parcial para a obtenção de grau  
de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Adão Sérgio do  
Nascimento Cassiano

PORTO ALEGRE

2018

**JOÃO GUILHERME GUARAGNI GOERGEN**

**O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E A PROTEÇÃO DO  
FEDERALISMO FISCAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul  
como requisito parcial para a obtenção de grau  
de Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais.

Aprovado em 12 de dezembro de 2018.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Professor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano (Orientador)  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

---

Professor Doutor Igor Danilevich  
Universidade Federal do Rio Grande do Sul

*É um país continental. Desenhar seus traços e descrever seus jeitos é tarefa que exige mais que um simples estudo ou uma simples opinião. As respostas clamadas pela nossa terra devem ser buscadas num entrelace entre o que nos conclui nossa engenhosa razão e o que nos bendiz nosso sábio sentir. Convoque à luta teus filhos, gigante. Um novo Brasil! – que compreenda seus defeitos e que reflita seus desejos – que este seja o amor e a obra dos nossos novos brasileiros.*

## **AGRADECIMENTOS**

*Meus sinceros e profundos agradecimentos a todas as pessoas que engrandeceram a minha vida durante este período da Faculdade.*

*Agradeço, em especial,*

*Ao meu pai João Davi, exemplo da mais pura coragem e ternura.*

*À minha mãe Elis Regina, exemplo da mais pura ternura e coragem.*

*Lados opostos, mesma moeda.*

*À minha irmã Vitória, minha pupila e maior mestra.*

*A todos os meus avós, cada um deles símbolo de uma autêntica sabedoria.*

*A toda minha Família, por ser a base de tudo.*

*A Raphael, Bruno e Frederico, na representação de todos os meus grandes amigos, pelo companheirismo duradouro e inabalável.*

*Muito obrigado!*

## **RESUMO**

Por meio de análise jurisprudencial e perspectiva comparada com o Direito Alemão, esta pesquisa busca analisar qual o papel do princípio da lealdade federativa, ou da conduta federativa amistosa, na manutenção do federalismo fiscal dentro do ordenamento jurídico brasileiro. A primeira parte do trabalho discorre acerca da evolução histórico-jurídica da distribuição das competências e receitas tributárias no Sistema Tributário Nacional, com ênfase na redação da Constituição de 1988 e nas transformações ocorridas nos anos seguintes à sua promulgação. Na segunda parte, abordam-se os impactos das políticas desonerativas feitas pela União, relativamente ao IR e ao IPI, nos Fundos de Participação Estadual e Municipal. Ainda neste plano, passa-se a examinar qual o posicionamento do STF e também do Tribunal Constitucional Federal Alemão a respeito da matéria. Conclui-se pela necessidade da observância do princípio da lealdade federativa nas relações internas de uma Federação para que se preserve a autonomia de seus entes federados e para que se evitem as denominadas guerras fiscais.

Palavras-chave: federalismo fiscal cooperativo; princípio da lealdade federativa; princípio da conduta federativa amistosa; Fundos de Participação Estadual e Municipal.

## **ABSTRACT**

This research seeks to assess the federal loyalty principle – or the friendly federative conducts – role in the maintenance of fiscal federalism within the Brazilian legal system by means of a jurisprudential analysis, as well as a comparative perspective with the German Law. The first part tackles the historical-legal evolution of competences distribution and tax revenues in the Brazilian National Tax System emphasizing the 1988 Constitution and the changes that took place in the years following its enactment. In the second part, an assay is made about the impact of the Union's deoneration policies concerning income and industrialized products taxes in State and Municipal Participation Funds. Also in this area, the positions of the Brazilian Federal Supreme Court (Supremo Tribunal Federal) and of the German Federal Constitutional Court are examined regarding the matter. The conclusion supports the necessity to observe the federative loyalty principle in the internal relations of a federation, in order to preserve the autonomy of its federated entities and to avoid the so-called fiscal wars.

Key-words: cooperative fiscal federalism; federative loyalty principle; friendly federative conduct principle; State and Municipal Participation Funds.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CTN – Código Tributário Nacional

FPE – Fundo de Participação dos Estados

FPM – Fundo de Participação dos Municípios

FUNDEB – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IR – Imposto sobre a Renda

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

RE – Recurso Extraordinário

STF – Supremo Tribunal Federal

STN – Sistema Tributário Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TRF – Tribunal Regional Federal



## **LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS**

Gráfico 1 – Receitas da União: Receita de Contribuições x Receita Tributária _____	29
Tabela 1 – Arrecadação Tributária Total e Receita Disponível Após Transferências _____	27
Tabela 2 - Apuração da desoneração líquida - 2008 a 2012_____	35
Tabela 3 - Estimativa dos valores não distribuídos em decorrência das desonerações do IPI e IR - 2008 a 2012_____	36

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>11</b>
<b>2. O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL</b>	<b>13</b>
<b>2.1. O ESTADO FEDERAL E A ATIVIDADE FINANCEIRA</b>	<b>13</b>
2.1.1. FEDERALISMO E AUTONOMIA DOS ENTES FEDERADOS	13
2.1.2. DESCENTRALIZAÇÃO FINANCEIRA: O FEDERALISMO FISCAL	15
<b>2.2. EVOLUÇÃO HISTÓRICO-JURÍDICA DO FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL</b>	<b>17</b>
<b>2.3. CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 E O FEDERALISMO FISCAL</b>	<b>19</b>
2.3.1. A AUTONOMIA MUNICIPAL	20
2.3.2. A RECEITA PÚBLICA E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	21
2.3.2.1. Competências Exclusivas e Concorrentes	22
2.3.2.2. Transferências Intergovernamentais strictu sensu	24
2.3.2.3. Transferências Intergovernamentais Indiretas: Os Fundos de Participação	26
<b>2.4. A NOVA REPÚBLICA E A CRISE DO FEDERALISMO FISCAL</b>	<b>27</b>
<b>3. O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E O FEDERALISMO FISCAL</b>	<b>32</b>
<b>3.1. O FEDERALISMO FISCAL COOPERATIVO E OS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO</b>	<b>32</b>
3.1.1. DESONERAÇÕES DO IR E DO IPI E OS IMPACTOS NOS FUNDO DE PARTICIPAÇÃO	34
3.1.2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 705.432/SE	37
<b>3.2. O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E A PROTEÇÃO DO FEDERALISMO FISCAL</b>	<b>39</b>
3.2.1. O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA	39
3.2.1.1. O Princípio da Lealdade Federativa no Direito Alemão	40
3.2.1.2. Voto Divergente no RE 705.423/SE	42
3.2.1.3. Referências à Lealdade Federativa na Jurisprudência do STF	43
3.2.2. COMPETIÇÃO TRIBUTÁRIA OU GUERRA FISCAL?	44
3.2.3. O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E A PROTEÇÃO DOS FUNDOS DE PARTICIPAÇÃO	46
<b>4. CONSIDERAÇÃO FINAIS</b>	<b>51</b>
<b>5. BIBLIOGRAFIA</b>	<b>52</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A República Federativa do Brasil adota como forma de Estado uma estrutura federalista. Ou, talvez, fosse mais adequado indagar: a República Federativa do Brasil adota como forma de Estado uma estrutura federalista?

A figura do Estado Federado propriamente dito pressupõe a existência de um determinado grau de descentralização administrativa, política e financeira, que garanta a seus entes a autonomia necessária para que possam ser governados de acordo com os interesses de suas comunidades e as particularidades de suas regiões. Ao distribuírem-se as competências e os encargos administrativos, distribuem-se as receitas para que os mesmos possam ser cumpridos. Surge desta premissa o que a doutrina hoje denomina como Federalismo Fiscal.

Verifica-se, porém, que não é sob este cenário ideal que se encontra a República do Brasil nos dias que correm. A União, através do oportuno emprego de uma série de políticas tributárias autocêntricas, promoveu uma recentralização das receitas ao seu poderio, desmantelando o projeto descentralizador almejado pelo legislador constituinte em 1988 e quebrando com a harmonia necessária à sanidade da Federação.

Dentre as políticas econômico-tributárias referidas, uma das mais expressivas é a que diz respeito às recorrentes isenções e concessões de benefícios fiscais relativamente ao Imposto sobre a Renda (IR) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributos estes que possuem previsão constitucional da partilha do produto de sua arrecadação com os entes subnacionais, através dos Fundos de Participação Estadual e Municipal.

Os Fundos de Participação vinham se revelando como importantes instrumentos de cooperação fiscal e de promoção da redução das desigualdades regionais existentes no País. As baixas arrecadatórias decorrentes das desonerações do IR e do IPI enfraqueceram a importância dos Fundos, causando efeitos catastróficos aos cofres dos Estados e dos Municípios, que passaram a depender de transferências voluntárias por parte do Ente Central para cumprirem com suas atribuições básicas.

É em meio a esta conjuntura que se insere o presente trabalho. Procurar-se-á, por meio deste, compreender com maior prioridade quais podem/devem ser as implicações jurídicas

provenientes da adoção da forma federativa de Estado em lides que envolvam conflitos entre seus próprios entes federados, especialmente no que concerne ao tema da fiscalidade.

Para alcançar este objetivo, partiu-se da análise das argumentações trazidas à baila no Recurso Extraordinário 705.423/SE-2016, de relatoria do Ministro Edson Fachin, no qual o Supremo Tribunal Federal entendeu ser constitucional o emprego das políticas isentivas relativas ao IR e ao IPI por parte da União, inclusive no que diz respeito às quotas partes pertencentes aos entes subnacionais, sob o fundamento de que as isenções fiscais fazem parte da competência tributária da União relativamente a esses dois impostos.

Após, procurou-se compreender, a partir de uma perspectiva comparada com construções doutrinárias advindas do Tribunal Constitucional Federal alemão, assim como da análise jurisprudencial do ordenamento jurídico Pátrio e do voto divergente proferido pelo Ministro Luiz Fux no referido RE 705.423, quais as possíveis implicações jurídicas da consideração do princípio da lealdade federativa, também denominado princípio da conduta federativa amistosa, neste tipo de contenda.

Buscar-se-á por meio deste trabalho demonstrar: (I) a imperiosidade de que se instituem limites normativos às políticas isentivas fiscais em um sistema federativo, sob pena de que se originem as chamadas “guerras fiscais”; (II) que o princípio da lealdade federativa é um instrumento adequado à primária consecução da instituição destes limites; e (III) a necessidade de que, caso as isenções se mostrem imprescindíveis à preservação da economia do Estado, o ente instituidor das mesmas também estabeleça mecanismos de compensação fiscal para neutralizar os possíveis efeitos danosos aos demais entes federados, sob pena de ofensa ao Pacto Federativo.

Como metodologia, procedeu-se ao estudo doutrinário e jurisprudencial atinentes à matéria, assim como à análise de dados provenientes dos mecanismos de transparência governamentais. Os resultados desta pesquisa permitirão compreender de maneira um pouco mais clara as complexas distorções sob as quais flutua hoje o Sistema Tributário Nacional, especialmente no que diz respeito às questões jurídicas concernentes à matéria. Finaliza-se o estudo com algumas reflexões cabíveis de serem feitas acerca da importância e conveniência dos Fundos de Participação como mecanismos de cooperação fiscal dentro de possíveis projetos vindouros de reforma fiscal.

## **2. O FEDERALISMO FISCAL NO BRASIL**

### **2.1. O Estado Federal e a Atividade Financeira**

O surgimento e a evolução do Estado provêm da necessidade imanente à sociedade humana de se organizar para viabilizar sua própria existência. Ao longo da história, existiram inúmeras estratégias e formas distintas de organização Estatal, cada uma delas atrelada às necessidades decorrentes das forças sociais existentes e conflitantes em seu respectivo período.

Dentre as inúmeras questões pertinentes à organização de um Estado, aquela que versa sobre a distribuição territorial de seu sistema de governo vem a ser uma das mais relevantes. A doutrina majoritária costuma fazer uma divisão genérica das formas de divisão territoriais dos Estados entre Formas de Estado Unitárias – caracterizadas pela centralização político-administrativa acentuada – e Formas de Estado Federadas – caracterizadas pela descentralização administrativa, política e financeira. Como o objeto do presente trabalho encontra-se inscrito no terreno do Federalismo pátrio atual, ater-se-á à conceituação desta espécie de Estado.

#### **2.1.1. Federalismo e Autonomia dos Entes Federados**

Para Conti (2001, p. 10), o Estado Federal possui algumas características fundamentais: “a) existência de, ao menos, duas esferas de governo; b) autonomia das entidades descentralizadas [...]; c) organização do Estado expressa em uma Constituição; d) repartição de competências entre as entidades descentralizadas; e) participação das entidades descentralizadas na formação da vontade nacional; f) indissolubilidade”.

Inegavelmente, para que se possa formar uma federação propriamente dita é necessário que existam ao menos duas esferas de governo unidas, formando uma entidade estatal maior. R. de Oliveira *et. al.* (2016) discorrem sobre as duas possíveis formas de se constituir uma Federação: através da agregação de Estados já existentes, como no caso dos Estados Unidos da América, ou através da segregação de um Estado em diversos entes subnacionais, como ocorrido no Brasil.

Carrazza denomina Federação como sendo uma “união institucional de Estados”, vide:

[...] Federação é apenas uma forma de Estado, um sistema de composição e forças, interesses e objetivos, que podem variar, no tempo e no espaço, de acordo com as características, as necessidades e os sentimentos de cada povo. [...] De qualquer modo, podemos dizer que *Federação* (do latim *foedus*, *foedoris*, aliança, pacto) é uma associação, união institucional de Estados, que dá lugar a um novo Estado (Estado federal), diverso dos que deles participam (Estados-membros). Nela, os Estados Federados, sem perderem suas personalidades jurídicas, despem-se de algumas tantas prerrogativas, em benefício da União. A mais importante delas é a soberania. (2013, p. 148)

Os entes subnacionais entregam ao ente central a soberania<sup>1</sup>, o poder absoluto e superior do Estado, mantendo determinado grau de autonomia funcional. Ao passo em que a soberania passa a ser prerrogativa apenas da União, a manutenção da autonomia política, administrativa e financeira dos entes subnacionais é fator indispensável à caracterização de uma federação.

Sobre o tema, Silva (2014, p. 102) ensina que “a autonomia federativa assenta-se em dois elementos básicos: (a) na existência de órgãos governamentais próprios, isto é, que não dependam dos órgãos federais quanto à forma de seleção e investidura; (b) na posse de competências exclusivas, um mínimo, ao menos, que não seja ridiculamente reduzido”<sup>2</sup>.

A descentralização necessária à formação de uma Federação, nas palavras de Boff (2005, 68), “caracteriza-se pelo desmembramento de atividades, com maior ou menor grau de autonomia, o que pressupõe a existência de órgãos descentralizados, independentes do poder central, e que disponham de atribuições, meios próprios de ação e condições materiais para subsistir”.

Matsumoto *et. al.*, com base em Falleti (2006, pp. 61-62), apresentam um panorama tríade relativo à descentralização e à autonomia dos entes de uma Federação:

A descentralização administrativa engloba o conjunto de políticas que transferem a administração e a provisão de serviços sociais como educação, saúde, assistência social e moradia, aos governos subnacionais. A descentralização administrativa pode acarretar a transferência da autoridade na tomada de decisões sobre essas políticas, mas esta não é uma condição necessária. A descentralização fiscal se refere ao conjunto de políticas desenhadas para aumentar as receitas ou a autonomia fiscal governos subnacionais. A descentralização política é o conjunto de emendas constitucionais e reformas eleitorais desenhadas para abrir novos espaços [...] para a

<sup>1</sup> É no atributo da *soberania* que reside a distinção entre as figuras do Estado Federal e da Confederação. Enquanto naquelas os Estados Federados abrem mão de sua soberania para que a detenha o ente maior, nestas os Estados Confederados apenas constituem uma espécie de aliança internacional permanente, que os auxilia a atingir seus objetivos comuns, enquanto cada um deles mantém sua soberania.

<sup>2</sup> Aprofundar-se-á melhor a questão no ponto 2.3.2, que trata da distribuição das competências e receitas tributárias dentro da Constituição de 1988.

representação das sociedades subnacionais. A descentralização política transfere autoridade política ou capacidades eleitorais para atores subnacionais (2012, p. 13).

Descentralizar a administração implica em transferir aos entes subnacionais as competências e responsabilidades de atuar na prestação de serviços essenciais à sua população, em setores como saúde, educação, moradia, transporte público, dentre inúmeros outros.

Há diversas teses sobre qual a maneira mais benéfica de implementar essa divisão de competências administrativas. A maior parte da doutrina, como lecionado por Silva (2014), remete ao critério da *predominância do interesse*, segundo o qual à União caberia tratar de assuntos de ordem e interesse nacional – como Defesa Nacional e pesquisas científicas – enquanto aos Estados-membros e outros entes subnacionais, como os Municípios, caberia tratar de matérias atinentes às suas necessidades próprias – como construir rodovias intermunicipais e implementar sistemas de iluminação pública, respectivamente.

A descentralização política, por sua vez, diz respeito à necessidade de que os governos subnacionais detenham poder decisório próprio, cabendo à população escolher seus governantes e legisladores periodicamente.

### **2.1.2 Descentralização Financeira: o Federalismo Fiscal**

Além das descentralizações administrativa e política, outra característica fundamental à formação de um Estado Federal organicamente funcional é que este possua uma estrutura tributária e financeira que forneça a todos os seus entes a possibilidade de cumprirem com suas atribuições e responsabilidades, assim como a todos seus cidadãos a possibilidade de contribuírem com a manutenção do Estado sem sacrificarem sua saúde financeira.

O conceito de atividade financeira é precisamente definido por Baleeiro (2015, p. 4), *in verbis*: “A atividade financeira consiste [...] em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.

Obter, criar, gerir e despende – essas devem ser as tarefas atinentes a cada um dos entes federados. À distribuição de competências administrativas, portanto, proceder-se-á à atribuição das fontes de receita equivalentes. Assim se desenha o que hoje a doutrina denomina de Federalismo Fiscal: a premissa de que um Federalismo de fato só virá a se

sedimentar quando seus entes subnacionais tiverem as condições financeiras reais de custear suas políticas e seus projetos, seja através de competências exclusivas ou concorrentes para arrecadar os seus recursos, seja através de sistemas e mecanismos de transferências intergovernamentais.

Essa premissa vem precisamente delineada nos escritos de Conti (2001, p. 31), que diz ser “fundamental que o Estado se organize de forma a manter equidade entre seus membros, o que importa na adoção de uma série de medidas redistributivas. Estas podem ocorrer por meio da competência própria para arrecadação e de diversos sistemas de transferências”.

Parte da doutrina defende que a discriminação das rendas pela discriminação das fontes seja a mais eficaz, atribuindo competências tributárias distintas a cada ente federado. Há outros que acreditam ser mais vantajoso centralizar a arrecadação e distribuir as rendas depois de arrecadado o produto. Existe também, é claro, a possibilidade que se adote um sistema misto, como é o caso do Brasil.

O certo é que, independentemente da forma, os recursos precisam ser distribuídos de forma inteligente, atendendo às peculiaridades de sua Federação, para que o Estado possa cumprir com suas atribuições. Esse é o cerne do Federalismo Fiscal. Baleeiro ainda vai além, atribuindo à fiscalidade o fundamento maior do próprio Estado Federal:

O problema da discriminação das rendas, como é óbvio, quase não tem sentido para os países de tipo unitário, como a França, Itália, Uruguai; [...] Aliás, é mais exato dizer-se que foi a discriminação de rendas a causa última e decisiva da criação da figura jurídica e política do Estado Federal, como novidade do fim do século XVIII (2015, 290).

Como visto, a vida em sociedade demandou o surgimento do Estado, que se organizou de distintas formas ao redor do mundo. O Estado Federal, uma dessas formas, tem como características básicas a existência de distintas esferas de governo unidas para formar uma entidade maior e soberana, assim como a autonomia de seus entes subnacionais.

Para que essa autonomia possa concretizar-se de fato, é necessário que haja uma descentralização administrativa, política e financeira do Estado, efetivada através da distribuição de competências e responsabilidades entre seus entes, de forma exclusiva ou concorrente, e acompanhada dos mecanismos que proporcionem a estes as receitas necessárias ao cumprimento de seus encargos.



## 2.2. Evolução Histórico-jurídica do Federalismo Fiscal no Brasil

Para que se possa compreender um pouco melhor os moldes sob os quais se instalaram os sistemas de distribuição de competências e de partilha das receitas tributárias hoje vigentes no Brasil, é necessário fazer uma breve recapitulação da evolução histórico-jurídica do Federalismo Fiscal e do Sistema Tributário Nacional.

A Constituição de 1891, em seu art. 1º, transformou o antigo Brasil Imperial em uma República Federativa<sup>3</sup>. Grande marco para a história da Nação, a Proclamação da República rompeu com o sistema Imperial vigente à época e possibilitou novos horizontes em termos de organização e repartição da receita pública neste novo Estado Federal que surgia. Ao longo dos anos, porém, o que se pode perceber foi que a distribuição das competências e a repartição das receitas tributárias oscilaram entre períodos de maior e menor centralização, naquilo que alguns autores denominam “movimento pendular”, sem que um entendimento técnico mais aprofundado sobre o tema fosse capaz de construir um Sistema Tributário sólido e eficaz.

De acordo com Rezende e Afonso (2002, p. 8), “nas primeiras quatro décadas republicanas, a federação brasileira foi altamente descentralizada. Um governo federal fraco foi acompanhado por Estados independentes fortes, com poder para regular e tributar o comércio interno e externo, além de serem responsáveis pela provisão da maioria dos bens públicos”.

O primeiro momento vivido pela República, a denominada República Velha, foi desenhado pela predominância de um ideário liberalista e pela força política das oligarquias que dominavam a produção cafeeira, em São Paulo, e o gado leiteiro, em Minas Gerais, na conhecida política do café-com-leite. Quanto à tributação e à distribuição das receitas, F. Oliveira relata as circunstâncias desse período com precisão:

Do ponto de vista do equilíbrio federativo, no entanto, apesar de se ter concedido autonomia aos Estados não somente no campo das competências tributárias como em outras diversas áreas (política, financeira, administrativa, trabalhista) não se teve, na elaboração da Constituição, preocupação em estabelecer mecanismos de redistribuição de receitas para compensar ou pelo menos atenuar as desigualdades econômicas e tributárias entre eles existentes. [...] O poder central encontrava-se enfraquecido financeiramente e dominado pelas oligarquias regionais mais

---

<sup>3</sup> “A Nação brasileira adota como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa, proclamada a 15 de novembro de 1889, e constitui-se, por união perpétua e indissolúvel das suas antigas Províncias, em Estados Unidos do Brasil”.

poderosas econômica e politicamente. Estas definiam, em seu benefício, as principais medidas de política econômica, e o governo republicano não dispunha, portanto, de condições para adotar tais medidas. Isto também não era recomendado pelo pensamento dominante sobre o papel do Estado e da tributação. Assim a nova federação transformou-se, na prática, numa “federação para poucos”, e o sistema tributário em uma caixa de ressonância destes conflitos, preservando e ampliando suas distorções (2010, 11-12).

Após quase quatro décadas sob o comando das oligarquias regionais, o cenário político-administrativo brasileiro se alterou fortemente no início da década de 30. No ano de 1929, a crise da Bolsa de Valores de Nova Iorque assolou o mercado internacional com o período de recessão econômica mais longo e catastrófico do século XX, e refletiu imediatamente em diversos setores do mercado brasileiro – com ênfase no setor cafeeiro – trazendo perdas econômicas imensas e enfraquecendo a política oligárquica que se mantinha até então.

Os efeitos da crise fizeram com que se iniciasse no Brasil um movimento político que culminou com a ascensão de Getúlio Vargas ao poder, na chamada Revolução de 30. Sob o comando de Vargas, o Brasil passou a viver um novo período, marcado por uma centralização político-administrativa acentuada, que se reforçou ainda mais após a Constituição de 1937, suprimindo direitos democráticos e instaurando um regime ditatorial.

Em relação a este período, F. Oliveira (2010) aduz que, mesmo se tratando de uma época de forte centralização do poder Estatal, o que se viu em termos de distribuição de competências tributárias foi um movimento de mão dupla, que ampliou as competências da União, mas também concedeu novas competências aos municípios, com o objetivo de diminuir a dependência destes em relação às oligarquias estaduais. De toda sorte, mesmo com este relativo acréscimo de competências aos entes locais, a concentração da renda nas mãos do governo central ainda era muito marcante.

Após quinze anos sob o comando de Getúlio Vargas, o País retorna ao regime democrático de governo, prezando pelo fortalecimento dos entes subnacionais. Conforme Boff (2005, p. 65), “o texto [Constituição], que passa a vigorar em 1946, vem estruturar o federalismo cooperativo. Reafirma-se o federalismo tridimensional, com a ampliação das competências dos municípios, que passam a gozar de autogoverno e autoadministração”. Todavia, essa majoração das competências municipais não logrou garantir aos entes locais a autonomia funcional adequada, pois estes permaneceram reféns das diretrizes políticas federais, não havendo campo para decisões autônomas relevantes.

Em 1964, com a ocorrência do Golpe Militar de Estado, foram apagados praticamente todos os progressos alcançados até então em termos de distribuição de renda, fortalecendo ainda mais a centralização já existente, que se estendeu ao longo dos anos 60 e 70.

Através da Emenda Constitucional 18, de 1965, e com a posterior aprovação do Código Tributário Nacional, em 1966, o regime militar começou a desenhar o sistema de repartição de receitas hoje vigente no Brasil. Conforme Rezende e Afonso:

O advento do regime militar, após o golpe de 1964, levou o pêndulo de volta para a centralização. Com esse objetivo, a reforma tributária da metade dos anos 60 desempenhou um papel central. Os poderes tributários do governo federal foram reforçados, possibilitando um aumento da carga tributária total para financiar a modernização da infraestrutura e acelerar o ritmo do desenvolvimento. [...] Ao mesmo tempo, foi instituído um mecanismo de partilha da receita para melhorar a receita daqueles que tinham uma base tributária estreita. [...] Vinte por cento do produto dos principais impostos federais produtos industrializados (IPI) e renda (IR) – foram destinados em partes iguais a um Fundo de Participação dos Estados (FPE) e um Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e distribuídos de acordo com uma fórmula própria. [...] A autonomia fiscal dos governos subnacionais foi reduzida a um mínimo e permaneceu assim até o começo da transição gradual para a democracia. (2002, pp. 8 - 13).

Em contraponto ao enfraquecimento dos entes subnacionais dos primeiros anos do período ditatorial, com o passar do tempo houve uma lenta e gradual guinada a um viés estatal e governamental novamente descentralizado. Os Fundos criados pelo regime militar, tanto Estadual quanto Municipal, foram ganhando percentuais maiores das arrecadações do Imposto sobre Produtos Industrializados e do Imposto de Renda, que vieram a se sedimentar com a promulgação da Constituição de 1988.

## **2.3 Constituição Federal de 1988 e o Federalismo Fiscal**

Promulgada no dia 05 de outubro de 1988, a Constituição Federal pôs termo a um período ditatorial de mais de duas décadas e trouxe inúmeras inovações sociais, econômicas, jurídicas e administrativas ao País, que impactaram profundamente seu sistema federativo nos anos subsequentes.

O Estado Brasileiro, detentor da soberania, formado pela união indissolúvel de seus membros<sup>4</sup>, constitui-se através da Forma de Governo Republicana e da Forma de Estado Federal, compreendendo a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos

---

<sup>4</sup> Art. 1º da Constituição Federal de 1988.

autônomos, nos termos da Constituição<sup>5</sup>. A organização político-administrativa do Estado brasileiro está compreendida, em termos gerais, entre os artigos 18 e 31 de seu texto. A grande inovação, portanto, foi a elevação dos Municípios ao *status quo* de entes federados.

Matsumoto (2012, p. 23), com base em Oliveira (2007, p. 26), afirma que a Constituição de 1988 contém os três tipos de descentralização anteriormente mencionados. A descentralização “a) política, com a “elevação dos municípios ao *status* de entes federados, autônomos”; b) administrativa, “com os repasses de responsabilidades sobre a prestação de serviços sociais para os governos locais”; c) descentralização fiscal “com o repasse de recursos federais e estaduais aos municípios, além da transferência da responsabilidade pela coleta de impostos municipais, como o IPTU e ISS””.

### **2.3.1 A Autonomia Municipal**

Resultado de uma luta que já vinha se desenhando há muitos anos, a elevação dos Municípios ao *status* de ente federado representou um grande marco na história do Federalismo Brasileiro, fazendo com que esses novos entes, conforme Bonavides (2014) passassem a exercer não só as funções, direitos e competências que lhes eram atribuídos como mandatários do Estado, mas também funções de caráter e interesse próprio, que refletem diretamente os interesses de sua comunidade.

Os Municípios passaram, então, a integrar a organização político-administrativa do País como entes autônomos. Conforme Carrazza (2013, p. 163), “laboram in erro, pois, os que veem uma relação hierárquica entre o governo central e os governos locais. O que há, na verdade, são, para cada uma dessas entidades políticas, campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar”.

Para que se concretize o propósito do legislador constituinte com essa importante inovação, é fundamental que exista um campo de ação discricionário próprio dos Municípios, para que possam estabelecer suas políticas prioritárias com base nas particularidades de sua comunidade. Foi com base nessa premissa – da necessidade de manter a autonomia de todos os entes federados – que se discriminaram, no texto da Constituição de 1988, as competências e os encargos cabíveis a cada uma das figuras desse novo federalismo que surgia.

---

<sup>5</sup> Art. 18 da Constituição Federal de 1988.

### 2.3.2 A Receita Pública e o Sistema Tributário Nacional

Nos dias de hoje, praticamente todas as relações entre os indivíduos e as instituições se dão através de prestações econômicas. Antigamente, as receitas estatais poderiam advir de diversas formas de “pagamento”, como, por exemplo, através do confisco de parte da produção das famílias, ou mesmo pela coação à prestação de trabalho diretamente ao Governo. Atualmente, porém, já não é mais permitido que o Estado proceda de tal forma, devendo o mesmo adquirir receita em forma de pecúnia para arcar com as despesas públicas.

A receita pública, como ensinado por Baleeiro (2015, p. 152), “é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. Harada (2009, p. 33) complementa ao dispor que “quanto à origem, a receita pode ser classificada em *originária* e *derivada*. A primeira é aquela que advém, pelo Estado, da atividade econômica. A segunda é caracterizada por constrangimento legal para sua arrecadação. São os tributos, as penas pecuniárias, o confisco e as reparações de guerra”.

A maior fonte de receita do Estado advém, sem sombra de dúvidas, das receitas derivadas, principalmente daquelas decorrentes dos mecanismos de tributação. Tributo, por definição, é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>6</sup>. Tributo é gênero do qual advém as seguintes espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais.

Um Sistema Tributário bem articulado é fundamental para a prosperidade de uma nação, pois além de garantir a arrecadação da receita necessária para que o Estado possa cumprir com suas atribuições, também pode ser utilizado como instrumento capaz de reduzir as desigualdades sociais e trazer maior harmonia financeira à sua população.

Harada (2009) também traz uma definição precisa sobre o Sistema Tributário Nacional:

Assim, Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto

---

<sup>6</sup> Art. 3 do Código Tributário Nacional, Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição. [...] Pode-se denominar Sistema Tributário Nacional o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes entre nós [...] (2009, 303).

A Constituição de 1988 apresenta as diretrizes fundamentais do Sistema Tributário Nacional entre os seus artigos 145 e 162. As diretrizes maiores e os princípios de cada sistema dependerão de quais forem os fundamentos principais contidos na Constituição daquele Estado. No caso do Brasil, a já mencionada elevação dos Municípios ao *status* de ente federado trouxe como consequência a necessidade de que o Sistema Tributário Nacional viesse articulado de forma que esses entes subnacionais pudessem garantir sua autonomia financeira e, conseqüentemente, manter o “desenho” federativo visualizado pelo constituinte.

Existem, basicamente, duas formas de proceder-se à distribuição das receitas tributárias: a) através da repartição das competências para a arrecadação dos tributos, que confere a cada ente a prerrogativa de praticar determinadas arrecadações; e b) através da repartição do produto da arrecadação, hipótese na qual o ente central procede à arrecadação das receitas, posteriormente compartilhando-as com os entes subnacionais.

Conti trata muito bem desta questão, *in verbis*:

Conforme a técnica utilizada para garantir a autonomia financeira das unidades federadas, os Estados podem adotar, segundo a classificação de Nicolò Pollari, um sistema independente (as entidades territoriais locais financiam-se por recursos próprios), um sistema dependente (as únicas entradas são constituídas de transferências de níveis superiores) ou um sistema misto (há entradas autônomas e oriundas de outros governos superiores). A maior parte dos Estados, entre os quais se inclui o Brasil, adota o sistema misto, assegurando às unidades federadas receitas provenientes de tributos exclusivos, bem com o de transferências de arrecadação de tributos alheios (2001, 38).

A Constituição de 1988 adotou um sistema misto, conferindo a cada um dos entes tributos de competência exclusiva, tributos de competência concorrente, participações diretas na arrecadação de tributos alheios e também participações indiretas, através de fundos de participação.

### **2.3.2.1 Competências Exclusivas e Concorrentes**

Compete exclusivamente à União instituir impostos sobre: a importação de produtos estrangeiros (II); a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); a renda e proventos de qualquer natureza (IR); os produtos industrializados (IPI); as operações de

crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); a propriedade territorial rural (ITR); e sobre as grandes fortunas (IGF) <sup>7</sup>.

A União também possui a competência residual para instituir outros impostos mediante lei complementar, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios já elencados na Constituição<sup>8</sup>. Ainda, na iminência ou no caso de guerra externa, a União poderá instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, que serão suprimidos quando cessadas as causas de sua criação<sup>9</sup>.

Poderá a União instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional<sup>10</sup>, assim como instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas<sup>11</sup>.

Aos Estados e ao Distrito Federal compete instituir impostos sobre: a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) <sup>12</sup>.

Os Municípios, por sua vez, passaram a deter a competência para instituir os impostos sobre: a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); a transmissão "inter vivos" de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI) e sobre os serviços de qualquer natureza (ISS), com exceção dos compreendidos no Art. 155, II<sup>13</sup>. Estes impostos também fazem parte da competência tributária do Distrito Federal<sup>14</sup>.

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem a competência comum de instituírem taxas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização de

---

<sup>7</sup> Art. 153, incisos I a VII, da Constituição Federal de 1988.

<sup>8</sup> Art. 154, I, da Constituição Federal de 1988.

<sup>9</sup> Art. 154, II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>10</sup> Art. 148, I e II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>11</sup> Art. 149, da Constituição Federal de 1988.

<sup>12</sup> Art. 155, incisos I a III, da Constituição Federal de 1988.

<sup>13</sup> Art. 156, incisos I a III, da Constituição Federal de 1988.

<sup>14</sup> Art. 147 da Constituição Federal de 1988.

serviços públicos específicos<sup>15</sup>, assim como contribuições de melhoria decorrentes de obras públicas<sup>16</sup>.

O que se pode perceber é que a União detém a competência para a instituição de uma quantidade muito expressiva da totalidade dos tributos, especialmente se comparada às competências específicas de cada um dos outros entes. A irresignação a tal disparidade foi muito bem exposta por Harada (2009), *in verbis*:

Não há como deixar de reconhecer o gigantismo do poder central. A União, além de concentrar em suas mãos os principais impostos, detém, tradicionalmente, a competência residual nessa matéria. [...] Em sessão plenária, porém, a proposta (de transferir aos Municípios a competência residual antes atribuída à União, Estados e DF) sofreu nova “emenda” para atribuir com exclusividade à União a competência residual em matéria de impostos, dentro da velha tradição, a nosso ver, já superada, ou que deveria estar superada. Em um país onde se preza tanto o princípio federativo, nada justifica concentrar em mãos da União tanto poder tributário: impostos extraordinários, empréstimos compulsórios, imposto uninominal, além de sete impostos privativos. (2009, p. 44).

Como será demonstrado a seguir, o legislador constituinte, com intuito de amenizar as disparidades relativas à distribuição das competências privativas e garantir a autonomia financeira dos entes subnacionais, instituiu também mecanismos de transferências intergovernamentais, tanto através de participações diretas na arrecadação de impostos de outros entes, quanto pela participação indireta, através dos Fundos de Participação.

### **2.3.2.2 Transferências Intergovernamentais strictu sensu**

As hipóteses de participação na arrecadação de impostos de outros entes são muito bem definidas por Oliveira *et. al.*, *in verbis*:

A participação sobre a arrecadação de impostos de outros entes é o principal mecanismo de transferências financeiras intergovernamentais. As participações podem ser diretas (entregues diretamente aos entes menores ou por eles apropriadas mediante mera transferência orçamentária) ou indiretas (realizadas mediante fundos de participação ou de destinação). Ambas se caracterizam como instrumentos financeiros que criam para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior. [...] Essas transferências podem ser: (i) constitucionais, quando a exigência parte do texto constitucional, como no caso, por exemplo, do Fundo de Participação dos Estados – FPE – e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM; (ii) legais, cuja determinação parte da legislação infraconstitucional, como no caso dos repasses previstos pela Lei Kandir (LC 87/1996); ou (iii) voluntárias, definidas pelo art. 25 da LC 101/2000 como as entregas de recursos correntes ou de capital a outro ente da federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira. (2016, p. 200).

<sup>15</sup> Art. 145, II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>16</sup> Art. 145, II, da Constituição Federal de 1988.



A Constituição de 1988, após dispor sobre as competências privativas, estipulou mecanismos de participação direta no produto da arrecadação de outros entes. O ouro, por exemplo, quando utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, sobre o qual incidirá o IOF, terá seu montante arrecadado transferido no valor de trinta por cento ao Estado, o Distrito Federal ou o Território de origem, e no valor setenta por cento ao Município de origem<sup>17</sup>.

Aos Estados e ao Distrito Federal pertencerá o produto da arrecadação do IR da União incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, além de vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência residual que lhe é atribuída pelo art. 154, I<sup>18</sup>. Além disso, a União também deverá entregar dez por cento do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (IPI-Exportação)<sup>19</sup>.

Aos Municípios, por sua vez, pertencerá o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural (ITR); cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA); e vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)<sup>20</sup>.

As hipóteses supracitadas de participação direta no produto da arrecadação de outros entes auxiliam consideravelmente a manutenção financeira das entidades subnacionais. Contudo, o legislador constituinte já visualizava que os recursos provenientes das fontes até agora mencionadas não seriam suficientes para financiar a quantidade expressiva de encargos administrativos atribuídos aos entes locais, diga-se, aos Municípios. Com base nisso, buscou-se consolidar um mecanismo de repartição de receitas que já vinha se desenvolvendo desde o

---

<sup>17</sup> Art. 153, § 5º, I e II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>18</sup> Art. 157, I e II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>19</sup> Art. 159, II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>20</sup> Art. 158, incisos I a IV, da Constituição Federal de 1988.

início do regime militar: as transferências intergovernamentais indiretas por meio dos Fundos de Participação.

### ***2.3.2.3 Transferências Intergovernamentais Indiretas: Os Fundos de Participação***

Conti (2001, p. 75), com base em Hely Lopes Meirelles, nos traz uma definição bastante esclarecedora de fundo. Segundo ele, "Fundo financeiro é toda reserva de receita, para a aplicação determinada em lei. Os fundos são instituídos pela própria Constituição ou por lei ordinária, para sua inclusão no orçamento e utilização na forma legal, por seus destinatários".

A União entregará, relativamente aos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI), quarenta e nove por cento do produto da arrecadação aos mencionados Fundos de Participação, da seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE)<sup>21</sup>; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios (FPM)<sup>22</sup>; e c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste<sup>23</sup>.

Posteriormente, ainda foram adicionados mais dois por cento do valor da arrecadação do IR e do IPI ao valor a ser percebido pelos Municípios através do FPM, sendo um no primeiro decêndio do mês de dezembro<sup>24</sup> e outro no primeiro decêndio do mês de julho<sup>25</sup> de cada ano. Importante frisar que é vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios relativos aos Fundos de Participação, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos<sup>26</sup>.

Além dos Fundos de Participação Estadual e Municipal e do Fundo do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, também é necessário elencar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da

---

<sup>21</sup> Art. 159, I, da Constituição Federal de 1988.

<sup>22</sup> Art. 159, II, da Constituição Federal de 1988.

<sup>23</sup> Art. 159, III, da Constituição Federal de 1988.

<sup>24</sup> Emenda Constitucional nº 55, de 20 de setembro de 2007.

<sup>25</sup> Emenda Constitucional Nº 84, de 2 de dezembro de 2014.

<sup>26</sup> Art. 160 da Constituição Federal de 1988. O parágrafo único deste mesmo artigo, entretanto, possibilita o condicionamento da entrega dos recursos: I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.

Educação Básica (FUNDEB)<sup>27</sup> como um dos principais mecanismos de transferência intergovernamental indireta do nosso Sistema Tributário Nacional.

É possível perceber, portanto, que a Constituição de 1988 adotou um sistema misto de distribuição de receitas tributárias, atribuindo uma série de competências privativas a cada um dos entes federados, promovendo uma relativa descentralização fiscal, e também criando mecanismos de participação na arrecadação dos outros entes, com o intuito de reduzir as desigualdades regionais e sociais do país e de promover um maior equilíbrio econômico entre Estados e Municípios.

O que se pôde observar nos anos seguintes à promulgação da Constituição de 1988, porém, foi um movimento gradual do pêndulo novamente no sentido da centralização das receitas, que desestruturou o Sistema Tributário Nacional e, não é exagero dizer, pôs termo ao Federalismo Fiscal brasileiro.

## 2.4 A Nova República e a Crise do Federalismo Fiscal

Nos anos posteriores à promulgação da Constituição de 1988, apesar do empenho descentralizador empregado pelo legislador constituinte, o que se pode perceber foi uma falta de harmonia entre estrutura da repartição das receitas tributárias e as atribuições dos encargos administrativos de cada um dos entes federados. Como é possível verificar pela tabela a seguir, a participação dos Municípios na arrecadação tributária total, que já vinha aumentando ao longo das últimas décadas, acabou crescendo ainda mais. Enquanto os entes locais viam seu percentual no bolo fiscal aumentar, os governos federal e estadual viam sua receita se esvaír.

**Tabela 1 – Arrecadação Tributária Total e Receita Disponível Após Transferências**

ARRECADAÇÃO DIRETA			
Ano	União	Estados	Municípios
<b>1960</b>	64,0%	31,3%	4,7%
<b>1970</b>	66,7%	30,6%	2,6%
<b>1980</b>	74,7%	21,6%	3,7%

<sup>27</sup> O Fundeb foi instituído pela Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006, e regulamentado pela Medida Provisória nº 339, de 28 de dezembro do mesmo ano, convertida na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007, e pelos Decretos nº 6.253 e 6.278, de 13 e 29 de novembro de 2007, respectivamente. Disponível em: <http://www.fnnde.gov.br/financiamento/fundeb/>. Acesso em 02 de outubro de 2018.

<b>1988</b>	71,7%	25,6%	3,7%
<b>2000</b>	66,7%	27,6%	5,7%
<b>RECEITA DISPONÍVEL APÓS TRANSFERÊNCIAS</b>			
<b>1960</b>	59,5%	34,1%	6,4%
<b>1970</b>	60,8%	29,2%	10,0%
<b>1980</b>	68,2%	23,3%	8,6%
<b>1988</b>	60,1%	26,6%	13,3%
<b>2000</b>	55,8%	26,3%	17,9%

Fonte: Elaboração Geraldo Biasoto (2014) a partir de STN, SRF, IBGE, Ministério da Previdência, CEF, Confaz e Balanços Municipais<sup>28</sup>.

Aparentemente, poder-se-ia argumentar que tal conjectura teria sido favorável à descentralização financeira do País e à autonomia dos entes federados. O problema foi que o texto constitucional não logrou distribuir os encargos na mesma proporção em que distribuiu as receitas. A União, então, atemorizada pela expressiva majoração de suas responsabilidades em relação aos direitos sociais e garantias fundamentais de seus cidadãos, como, por exemplo, com as previsões de aumento de gastos com a Previdência Social e com a determinação constitucional de que fosse implantado um sistema de saúde nacional, passou a empregar políticas macroeconômicas com o intuito de reverter o esvaziamento de seus cofres. Esse aumento expressivo dos gastos federais foi bem exposto por Rezende e Afonso:

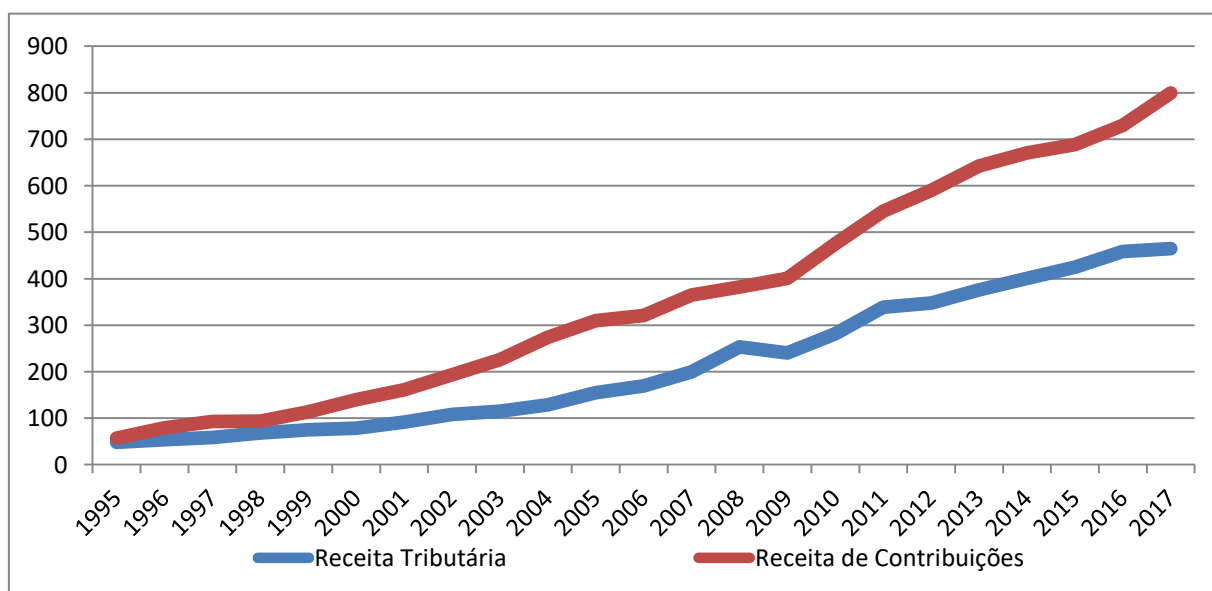
Numa reação à ênfase atribuída aos problemas econômicos durante o regime militar, a Constituição de 1988 aumentou o papel do Estado em áreas sociais, com atenção especial para os sistemas de aposentadorias dos trabalhadores privados e servidores públicos. [...] O impacto financeiro dessas medidas foi impressionante. Os recursos necessários para pagar as aposentadorias elevaram-se de 44% dos gastos federais com pessoal em 1988 para 51,4% em 1995. [...] Os recursos alocados aos gastos sociais em 1999 equivaliam a 16% do PIB – cerca de US\$ 82 bilhões, dos quais 60% referiam-se aos benefícios da previdência social. Outros componentes importantes dos gastos sociais são saúde, educação e seguro-desemprego. (Amedeo et alii (2000); Giambiagi e Além (2000); Najberg e Ikeda (1999) *apud* REZENDE & AFONSO, 2002, p. 16).

As políticas macroeconômicas recentralizadoras empregadas pela União atuaram majoritariamente em duas grandes frentes. Primeiramente, a União passou a conceder isenções e benefícios fiscais relativamente ao Imposto de Renda e ao IPI, tributos estes com percentuais de sua arrecadação pertencentes aos Estados e aos Municípios através dos Fundos de Participação. Essa questão será aprofundada na segunda parte do trabalho.

<sup>28</sup> A metodologia das contas nacionais inclui impostos, taxas e contribuições, inclusive CPMF, FGTS e royalties, bem assim dívida ativa. Receita Disponível: arrecadação própria mais e/ou menos repartição constitucional de receitas tributárias e outros repasses compulsórios. 1960: estimado.

Além das referidas isenções, a União passou a instituir e majorar as contribuições sociais com destinações específicas, como a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)<sup>29</sup> e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)<sup>30</sup>, ambas destinadas a apoiar financeiramente a Seguridade Social, assim como o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), destinados a financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono, assim como a participação na receita dos órgãos e entidades para os trabalhadores públicos e privados<sup>31</sup>. A vantagem da instituição desses tributos, por parte da União, é de que não há previsão de sua partilha com os demais entes<sup>32</sup>. As contribuições sociais tiveram sua arrecadação majorada e passaram, então, a compor grande parte da totalidade das receitas da União, como se depreende do gráfico seguinte:

**Gráfico 1 - Receitas da União: Receita de Contribuições x Receita Tributária (em R\$ bilhões).**



Fonte: Ministério da Fazenda / Tesouro Nacional / SIAFI - STN/CCONT/GEINC (2018)<sup>33</sup>.

Importante apontar também que a União, para burlar a vinculabilidade dos recursos provenientes das contribuições sociais, instituiu o chamado Fundo Social de Emergência

<sup>29</sup> Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

<sup>30</sup> Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

<sup>31</sup> Leis Complementares nºs 7 e 8, de 1970, respectivamente, transformadas em contribuições sociais com a Medida Provisória nº 1.676-38, de 26 de outubro de 1988, convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1988.

<sup>32</sup> O assunto foi mais bem aprofundado por Neto (Impacto das Políticas Tributárias da União no Federalismo Fiscal Brasileiro 2018, 589).

<sup>33</sup> Ministério da Fazenda / Tesouro Nacional / SIAFI - STN/CCONT/GEINC. Séries Históricas. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/series-historicas/>. Acesso em: 24 de outubro de 2016.

(FSE)<sup>34</sup>, posteriormente transformado na Desvinculação das Receitas da União (DRU)<sup>35</sup>, medida que lhe permitiu dispor livremente de 30% das receitas de todos os tributos federais, inclusive as advindas das contribuições sociais acima mencionadas<sup>36</sup>.

A concentração dos recursos nas mãos da União levou o pêndulo novamente para o lado da centralização. Já os entes subnacionais, desprovidos dos recursos necessários para a execução de seus demais encargos administrativos, passaram a depender de transferências intergovernamentais voluntárias advindas das instâncias maiores de governo. Os efeitos dessa nova conjuntura são nefastos para a autonomia das entidades locais: primeiro, porque os recursos advindos das transferências voluntárias são disponibilizados de maneira esporádica, não sendo fonte de renda certa; segundo, porque as transferências voluntárias ficam à mercê de acordos e vontades políticas; e terceiro, porque geralmente esses recursos já possuem uma destinação delimitada, não podendo ser utilizados livremente pelos governos locais. Conforme Alves:

[...] observa-se que o contexto federativo atual não é mais o mesmo de 1988. Ao longo dos anos os Estados foram gradativamente perdendo receitas e poderes políticos que, paralelamente, passaram por um processo de recentralização pela União. Nesse novo cenário, os Municípios passaram a ter uma relação mais estreita com o Executivo Federal, tendo em vista que a maior parte deles não possui recursos suficientes para atender às necessidades básicas de seus habitantes, dependendo dos repasses federais para custeio de despesas correntes e de pessoal. Dessa forma, atualmente a União detém o controle orçamentário dos entes subnacionais, na medida em que expande as transferências intergovernamentais, a fim de compensar os desequilíbrios gerados por políticas isentivas de tributos federais partilháveis, aliada a uma política de incremento de tributos federais não partilháveis, o que possibilita também um certo controle político da União sobre os demais entes, que se veem obrigados a executar a agenda política federal nesse cenário de escassez de recursos. (2015, 35)

Essa nova conformação do Sistema Tributário Nacional, que prezou pelo aumento das contribuições sociais, espécie de tributação indireta (que incide sobre o consumo), em detrimento das tributações diretas (que incidem sobre a renda e o patrimônio), fez com que o Brasil sofresse ainda mais com a recessão da economia decorrente da crise mundial que se iniciou em 2008, o que reduziu drasticamente o Produto Interno Bruto (PIB) e a arrecadação tributária do país, levando a maioria dos entes locais à bancarrota, situação que se estende até os dias de hoje<sup>37</sup>.

<sup>34</sup> Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01 de março de 1994.

<sup>35</sup> Emenda Constitucional nº 27, de 21 de março de 2000.

<sup>36</sup> Art. 76, Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Federal de 1988.

<sup>37</sup> O assunto foi mais bem aprofundado por Neto (2018).

O Federalismo Fiscal brasileiro sofreu inúmeras distorções durante o período democrático contemporâneo, que terminaram afastando-o da situação idealizada na Constituição de 1988. Na segunda parte desse trabalho, analisar-se-á, sob os prismas econômico e jurídico-constitucional, a outra “frente de políticas recentralizadoras” empregadas pela União que, juntamente com a instituição e majoração das Contribuições Sociais, reduziu ainda mais a arrecadação e a autonomia dos entes subnacionais, fragilizou o sistema democrático brasileiro e gerou aquilo que podemos definir como uma verdadeira guerra, ou, melhor dizendo, um verdadeiro massacre fiscal.

### **3 O PRINCÍPIO DA LEALDADE FEDERATIVA E O FEDERALISMO FISCAL**

#### **3.1. O Federalismo Fiscal Cooperativo e os Fundos de Participação**

Como visto, as transferências intergovernamentais indiretas passaram a cumprir um papel importante no cenário de distribuição das receitas públicas do Estado brasileiro. Ocorre que a discussão acerca das vantagens ou desvantagens do emprego de Fundos de Participação como instrumentos de partilha de receitas é bastante ampla.

As transferências intergovernamentais indiretas funcionam como mecanismos de cooperação fiscal. Marins (2016, p. 32) ensina que “a cooperação, no que tange ao federalismo fiscal, se relaciona com a equalização de receitas no plano financeiro, o que é feito, no país, através de participações constitucionais, enquanto a competição fiscal (ou tributária) se efetiva na esfera do exercício das competências tributárias de cada ente”.

Há autores que defendem a tese de que a cooperação fiscal, diga-se, a participação na arrecadação de outros entes, termina sendo prejudicial à autonomia das entidades federadas, pois faz com que suas receitas se quedem vinculadas a decisões de terceiros. Harada (2009), por exemplo, sustenta que uma distribuição das competências exclusivas feita de maneira inteligente e bem delimitada pode dispensar os mecanismos de transferência intergovernamentais. Estes mecanismos, para o autor, fazem com que os entes subnacionais fiquem à mercê de burocracias e questões político-partidárias. Marins (2016) complementa dizendo que a arrecadação fiscal descentralizada aproxima o cidadão da administração pública, facilitando àqueles o acesso aos dados orçamentários das prefeituras e ampliando a responsabilidade dos governantes.

Ocorre que, no Brasil, as dificuldades de se implantar um sistema de arrecadação tributária em cada Estado e Município seriam inúmeras. Primeiramente, porque não há uma cultura institucionalizada que auxilie tal reformulação tributária, pelo menos em curto prazo. Veja-se, por exemplo, a notória defasagem já existente na arrecadação dos dois impostos privativos mais importantes dos municípios, o IPTU e o ISS. Segundo, porque seria exigido que as prefeituras contratassem técnicos responsáveis pela arrecadação e pela fiscalização de todo o procedimento, o que aumentaria as despesas com pessoal de maneira expressiva para os entes locais.



Do outro lado da discussão, entretanto, estão os defensores da premissa de que a concentração da arrecadação e da distribuição das receitas a partir das mãos do ente central acaba sendo mais eficaz e menos onerosa para o poder público de uma federação, visto que reduz a margem de sonegação, redistribui os recursos de maneira mais equânime e facilita a implantação de políticas tributárias macroeconômicas. Esse entendimento remete ao princípio conhecido como princípio da distribuição centralizada<sup>1</sup>. Foi com base nesse ponto de vista que os Fundos de Participação surgiram e ganharam espaço no Sistema Tributário Nacional, para servirem como agentes facilitadores da arrecadação tributária e redutores das desigualdades regionais.

Os Fundos de Participação promovem um maior equilíbrio socioeconômico entre Estados e entre Municípios, o que complementa, como bem expõem R. Oliveira *et. al.* (2016, p. 202), o disposto no “art. 3.º, II, da Constituição de 1988, segundo o qual a redução das desigualdades sociais e regionais consiste em um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”. Conforme Conti:

Os fundos de participação já vêm, há muito tempo, constituindo-se em valor de extrema relevância nas finanças de grande parte, principalmente, dos Municípios brasileiros. Sua importância é crescente como forma de repartição de riquezas entre as unidades governamentais, sendo, no atual ordenamento jurídico brasileiro, um instrumento fundamental do federalismo fiscal. [...] O sistema de repartição de competências exclusivas não é adequado e suficiente, por si só, para garantir autonomia financeira, dadas as distorções que podem ocorrer em face das diversidades regionais na arrecadação dos tributos pertencentes às unidades subnacionais. Por esta razão, um sistema de repartição de receitas é fundamental, pois assegura recursos que não dependem exclusivamente da arrecadação das entidades regionais e locais. [...] permitem que se estabeleçam mecanismos pelos quais se redistribua a riqueza, privilegiando as regiões menos favorecidas, além de proporcionar mais recursos para aquelas unidades que deles mais necessitam. É o que se procura fazer ao se estabelecerem critérios como população, superfície e inverso da renda per capita, adotados pelos fundos brasileiros, assegurando uma distribuição mais justa e equânime da renda entre as unidades que compõem a federação e, conseqüentemente, promovendo o equilíbrio federativo, nos exatos termos previstos no art. 161, II, da Constituição”. (2001, pp. 86 - 87)

Para Marins (2016), a estrutura normativa do Sistema Tributário Nacional faz jus às orientações constitucionais sobre a matéria, pois, através de uma mescla entre mecanismos

---

<sup>1</sup> “O princípio da distribuição centralizada prevê que, nas questões envolvendo redistribuição de renda, tal atividade será mais eficaz se desempenhada pelo poder central. Isso porque, se tal ação fosse exercida pelos entes subnacionais, não haveria condições de as políticas distributivas serem amplamente praticadas, principalmente pela possibilidade de as pessoas localizadas nessas regiões se transferirem para outras de acordo com sua conveniência, ou seja, para obter vantagens com a adoção de um programa governamental aplicado em um determinado local ou até mesmo para fugir daquela política distributiva que lhe atinja negativamente, quando aplicada em sua própria região. Já a atuação do governo central permite uma uniformidade em toda Federação, evitando discrepâncias entre os diversos entes, mesmo porque é o ente centralizado que possui maior visibilidade e conhecimento das desigualdades federativas”. (OLIVEIRA *et. al.*, 2016, p. 198)

fiscais cooperativos e competências tributárias privativas de cada ente, contribui com a redução das desigualdades regionais, melhor distribuindo as riquezas, e também garante a autonomia financeira de cada um dos entes federados. O problema é que, como será demonstrado no capítulo seguinte, a realidade dos fatos terminou distorcendo a conformação da estrutura financeira almejada pelo legislador na Constituição de 1988.

### **3.1.1. Desonerações do IR e do IPI e os Impactos nos Fundo de Participação**

Como anteriormente exposto, a União, com vistas a prover-se dos recursos necessários para empreender os serviços sociais que lhe foram atribuídos pela Constituição de 1988, empregou políticas macroeconômicas que contrariaram os dispositivos constitucionais descentralizadores, promovendo uma recentralização das receitas públicas novamente em seu poderio<sup>2</sup>. Uma dessas políticas, e talvez a mais expressiva delas, diz respeito às constantes desonerações do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados, tributos esses cujos produtos arrecadados devem ser partilhados com os entes subnacionais através dos Fundos de Participação<sup>3</sup>.

Relativamente ao Imposto de Renda, por exemplo, a primeira desoneração de grande porte foi a instituída pela Lei nº 9.249 de 1995, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, assim como a contribuição social sobre o lucro líquido. Gobetti e Orair (2016), em estudo sobre a progressividade tributária, estimaram que os reflexos das alterações feitas pela Lei nº 9.249/95 foram da redução da receita pública em R\$ 58 bilhões. Conforme posteriormente analisado por Neto (2018), os estados e municípios arcaram com um déficit em suas receitas de R\$ 12,5 bilhões e R\$ 14,3 bilhões, respectivamente.

Como outros exemplos referentes às desonerações do IR, mais recentemente foram sancionadas: a Lei 12.469/11<sup>4</sup>, que provocou uma baixa estimada em R\$ 9,37 bilhões aos cofres públicos de 2011 a 2014; a Lei 12.715/12<sup>5</sup>, com baixa estimada em R\$ 15,2 bilhões de 2014 a 2016; e a Lei 13.149/15<sup>6</sup>, com baixa estimada em R\$ 27,5 bilhões de 2015 a 2018<sup>7</sup>.

---

<sup>2</sup> Apesar da ciência sobre a necessidade de se debater acerca das motivações sociais e econômicas indiretas decorrentes das desonerações do IR e do IPI, como, por exemplo, sobre as implicações da defasagem da correção da tabela do Imposto de Renda, ou sobre o caráter extrafiscal das desonerações do IPI, o presente trabalho não adentrará neste mérito. O objeto deste estudo restringe-se a analisar as implicações objetivas das desonerações do IR e do IPI relativamente aos mecanismos de distribuição da receita pública previstos na Constituição.

<sup>3</sup> Ver ponto 2.3.2.3 deste trabalho.

<sup>4</sup> Lei que Corrige a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física.

<sup>5</sup> Prorrogação do prazo para aprovação de projetos com benefícios da SUDAM e SUDENE.

<sup>6</sup> Alterou a tabela progressiva do IRPF a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.

Todos esses déficits arrecadatários decorrentes de políticas federais incidiram, portanto, nos cofres dos entes locais.

No que diz respeito ao IPI, o impacto das desonerações concedidas pelo Governo Federal é mais difícil de mensurar, haja vista a maior variabilidade de suas alíquotas devido ao seu relevante caráter extrafiscal. A título de exemplo, entretanto, pode-se mencionar a série de políticas isentivas empregadas pela União relativamente ao IPI sobre automóveis, bens de capital e eletrodomésticos da linha branca, a partir do ano de 2009, com o objetivo de estimular a produção industrial e o comércio no país e amenizar os efeitos da crise mundial que se alastrava.

A equipe técnica e de fiscalização Tribunal de Contas da União fez um levantamento<sup>8</sup>, no ano de 2013, sobre os impactos causados pelas desonerações do IR e do IPI nas transferências aos Fundos de Participação Estadual e Municipal, do IPI-Exportação, do FUNDEB, dos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, bem como no cálculo do mínimo constitucional da educação, no período de 2008 a 2012. A desoneração líquida<sup>9</sup> referente aos dois impostos neste período foi estimada em

**Tabela 2 - Apuração da desoneração líquida - 2008 a 2012 (em R\$ milhões)**

<b>Exercício</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>Total</b>
<b>Arrecadação bruta</b>	233.787	225.113	248.453	301.758	310.256	<b>1.319.367</b>
<b>Arrecadação líquida</b>	216.770	209.265	226.884	279.466	288.165	<b>1.220.551</b>
<b>%</b>	93%	93%	91%	93%	93%	<b>93%</b>
<b>Desoneração bruta</b>	61.508	59.457	70.576	77.234	85.200	<b>353.978</b>
<b>Desoneração líquida</b>	57.203	55.295	64.224	71.828	79.236	<b>327.788</b>

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria da Receita Federal do Brasil. Elaboração TCU (TCU 2014, 10).

<sup>7</sup> Fonte: Receita Federal - <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/desoneracoes-instituidas/>. Acesso em 06 de outubro de 2018.

<sup>8</sup> O acompanhamento da equipe técnica analisou informações da Secretaria da Receita Federal do Brasil, da Secretaria do Tesouro Nacional, da Secretaria de Política Econômica - MF e da Fundação Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – PR, com o intuito de auxiliar o Plenário do referido Tribunal no julgamento do Processo TC 020.911/2013-0.

<sup>9</sup> A equipe utilizou como base o valor desonerado líquido, aplicando, sobre o valor total da desoneração do IR e IPI, o percentual encontrado na diferença apurada entre a arrecadação bruta e a arrecadação líquida utilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) no cálculo da distribuição dos recursos dos Fundos (TCU 2014, 03).

aproximadamente R\$ 327,78 bilhões, como se depreende da tabela acima.

Podemos aferir então, considerando os percentuais destinados à partilha através dos mecanismos de transferência intergovernamentais, que destes R\$ 327,78 bilhões de desoneração líquida apurados, 58% foi arcado pelos cofres dos entes subnacionais, no valor estimado de R\$ 190,11 bilhões, ao passo que à União coube suportar apenas 42% dessa baixa, no valor estimado de R\$ 137,67 bilhões. Passou a doutrina a referir-se a essa situação como um caso de “cortesia com chapéu alheio”<sup>10</sup>. Importante destacar também que, deste montante, 76% (R\$ 247,79 bilhões) diz respeito a desonerações efetuadas sobre o Imposto de Renda, enquanto apenas 24% (R\$79,99 bilhões) diz respeito às desonerações relativas ao IPI (TCU 2014, p. 10).

Como demonstrado na tabela a seguir, além de comprometer as finanças dos entes subnacionais em termos gerais, as implicações de tais desonerações são ainda mais graves à conjuntura do país, pois afetam em maior escala justamente as regiões menos desenvolvidas economicamente.

**Tabela 3 - Estimativa dos valores não distribuídos em decorrência das desonerações do IPI e IR - 2008 a 2012 (em R\$ milhões)**

Região	FPM	FPE	IPI-Exp	FUNDEB	FCO/FNE/FNO	Total	%
Nordeste	21.978	29.576	2.402	9.352	5.900	68.213	35,9%
Sudeste	19.135	4.780	14.287	15.392	-	54.491	28,7%
Sul	10.755	3.675	6.850	5.055	-	27.160	14,3%
Norte	5.341	14.303	1.755	3.519	1.966	26.720	14,1%
Centro-Oeste	4.411	4.042	1.022	2.210	1.966	13.528	7,1%
<b>Total</b>	<b>61.622</b>	<b>56.379</b>	<b>26.319</b>	<b>35.529</b>	<b>9.833</b>	<b>190.115</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração TCU (TCU 2014, p. 12)

Em outras palavras, dos R\$ 327,78 bilhões de desoneração líquida apurados, R\$ 68,21 bilhões custaram aos cofres do Nordeste, R\$ 26,72 bilhões aos cofres do Norte e R\$ 13,52 bilhões aos cofres do Centro-Oeste. Além do que, no que se refere aos efeitos das

<sup>10</sup> A expressão “cortesia com chapéu alheio”, utilizada para se referir aos custos arcados pelos entes subnacionais em decorrência de políticas desonerativas do IR e do IPI empregadas pela União, foi cunhada por R. Oliveira (2010, 45), tendo sido posteriormente reproduzida por parte da doutrina e também por Ministros do STF em julgamentos sobre a matéria, como pelo Ministro Ricardo Lewandowski, no RE 572.726/SC, e pelo Ministro Luiz Fux, no RE 705.423/SE.

desonerações destes dois impostos, a região Sudeste terminou sendo a mais beneficiada, tendo recebido, a título de exemplo, 46,24% do total das renúncias de 2012 (TCU 2014, p. 12).

Trata-se, portanto, de um verdadeiro contrassenso às motivações do legislador constituinte, que criou os Fundos de Apoio ao Norte, Nordeste e Centro-Oeste justamente com o intuito de amenizar as imensas disparidades econômicas existentes entre as regiões do País. Conforme exposto pela equipe técnica no processo: “Verificou-se, também, duplo prejuízo ao desenvolvimento regional. Primeiro na concessão da renúncia tributária, que é direcionada prioritariamente para o Sudeste. Segundo, no reflexo da desoneração na redução dos repasses aos fundos constitucionais e de participação, que afeta precipuamente o Nordeste, contribuindo para reforçar as disparidades entre as regiões” (TCU 2014, p. 24).

Foi com base nesse contexto que o Município de Itabi, do Sergipe, ente federado que teve baixas significativas de sua renda em decorrência das desonerações do IR e do IPI, entrou com ação em face da União na tentativa de reaver esses valores, processo que resultou no Recurso Extraordinário 705.432/SE.

### **3.1.2. Recurso Extraordinário 705.432/SE**

O Município de Itabi sustentou, em síntese, que as isenções e benefícios fiscais concedidos pelo Ente Central devem por ele ser custeadas, não cabendo àquele arcar com tais baixas arrecadatórias. O pedido foi julgado procedente em primeira instância, porém em sede recursal o Tribunal Regional Federal da 5ª Região reformou a sentença proferida pelo juiz *a quo*, determinando que os valores que não tivessem sido recolhidos em decorrência da concessão de incentivos fiscais sobre o Imposto de Renda e sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados não poderiam integrar o “produto da arrecadação” a que se refere o art. 159, I, da CF. O Município de Itabi interpôs então o Recurso Extraordinário de número 705.423, com repercussão geral julgada pelo Plenário em novembro de 2016.

O debate trazido à tona através do RE 705.432/SE, de relatoria do Ministro Edson Fachin, teve como base a sustentação feita pelo Município de Itabi de que não deveriam fazer parte da base de cálculo dos valores a serem repassados aos municípios através do FPM as isenções e benefícios fiscais concedidos unilateralmente pela União, por se tratarem esses valores de um direito subjetivo das entidades locais.

O Município também apresentou a contrariedade entre o acórdão do TRF da 5ª Região e o acórdão proferido pelo STF no RE 572.762, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que, conforme o Ministro Relator do RE 705.423, Edson Fachin, “*entendeu que a concessão de incentivos, benefícios e isenções fiscais só podem ser realizados com a parte que cabe aos Estados e a União Federal, devendo ser preservada a parcela do montante arrecadado que constitucionalmente pertence aos municípios*” (STF, 2016, p. 2 do Acórdão).

Em suma, conforme o Ministro Fachin, seria “constitucional a redução do produto da arrecadação que lastreia o FPM e respectivas quotas devidas às Municipalidades, em razão da concessão regular de incentivos, benefícios e isenções fiscais relativos aos Impostos de Renda e Sobre Produtos Industrializados por parte da União?” (STF, 2016, p. 4 do Acórdão).

O argumento central trazido pelo Ministro Relator Edson Fachin teve como base a distinção técnica entre competência tributária e capacidade tributária ativa. Enquanto a competência tributária diz respeito à prerrogativa de um determinado ente para legislar e estabelecer normas jurídicas sobre determinado tributo, a capacidade tributária ativa remete à relação jurídica propriamente dita, conforme estipulada pelo legislador, quando da sua ocorrência no mundo fático<sup>11</sup>. A União, portanto, detentora da capacidade tributária ativa para instituir a cobrança tanto do Imposto de Renda quanto do IPI, estaria também munida de constitucionalidade para isentar e conceder benefícios relativamente a esses tributos.

Concluiu também o Ministro Relator por não haver direito subjetivo por parte das municipalidades relativamente a uma arrecadação potencial máxima dos referidos tributos. Isso porque tratar-se-ia o Fundo de Participação Municipal de um objeto de direito, não de um sujeito de direito, haja vista não poder postular em sua própria defesa nem gerir suas finanças de maneira autônoma. Ademais, “a desoneração tributária regularmente concedida impossibilita a própria previsão da receita pública. Logo, torna-se incabível interpretar a expressão “produto da arrecadação” de modo que não se deduzam essas renúncias fiscais”

---

<sup>11</sup> “1º) A Constituição assegura tão somente, pelo princípio da competência tributária, uma autorização, previamente delimitada por ela própria, para a criação de tributos; 2º) A criação ou instituição de tributos, e consequentemente das isenções, é matéria sob reserva de lei; 3º) Antes que a lei o regule, inexistente tributo válido no sistema da tributação vigente no país [...]; 6º) O ato de lançamento tributário declara a obrigação preexistente e torna-a líquida [...]; 7º) O regime jurídico-material da tributação abrange a disciplina das isenções; 8º) É portanto a lei que, ao selecionar fatos geradores e delimitar o campo abrangido pela hipótese de incidência, institui as isenções, isto é, retira certos fatos ou pessoas, normalmente sujeitos à tributação do campo de incidência da definição legal do fato gerador”. (BORGES, Jorge Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 170-171 *apud* STF, 2016, p. 22).

(STF, 2016, p. 35 do Acórdão). O Plenário do Supremo decidiu então, no dia 17 de novembro de 2016, vencidos os votos do Ministro Luiz Fux e do Ministro Dias Toffoli, pelo não provimento do RE 705.423.

Todavia, o que se pôde perceber através dos debates e das considerações feitas pelos Ministros em seus votos, mesmo por parte daqueles que aderiram à tese do Ministro Relator Edson Fachin, foi um misto de comoção e descontentamento no que diz respeito às consequências danosas à autonomia dos entes subnacionais e ao Federalismo Fiscal decorrentes das políticas isentivas, mesmo que regulares, empregadas pela União.

Cita-se, a título de exemplo, a declaração do Ministro Lewandowski de que, pela objetividade e raciocínio lógico e constitucional, votava contrário às inclinações de seu coração (STF, 2016, p. 101 do Acórdão); também o Ministro Marco Aurélio expressou sua irresignação ao dizer que “[...] não é dado concordar com a distribuição tributária existente em termos de competência, e, então, busca-se, de alguma forma, corrigir esse defeito. O defeito é da República!” (STF, 2016, p. 96 do Acórdão).

Ora, é certo que os magistrados devem pautar-se por fundamentos jurídicos e não por aspectos emotivos ao proferirem seus votos. O que se demonstrará a seguir, porém, é que tais descontentamentos e discordâncias expressados pelos Ministros no presente caso também possuem fundamentação técnico-jurídica, pois decorrem da percepção sobre a necessidade de que se leve em consideração um princípio cuja observância pode ser fundamental à sobrevivência da Federação. Trata-se do princípio da lealdade federativa.

### **3.2. O Princípio da Lealdade Federativa e a Proteção do Federalismo Fiscal**

#### **3.2.1. O Princípio da Lealdade Federativa**

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal<sup>12</sup>. A indissolubilidade da Federação significa não ser permitida a secessão por parte dos entes subnacionais. Ocorre, porém, que o desejo de secessão pode vir a se propagar se os entes federados não possuírem segurança e previsibilidade dentro de suas relações federativas. É necessário que haja um mínimo de

---

<sup>12</sup> Art. 1º da Constituição Federal de 1988.

responsabilidade nas políticas empregadas pelos entes federados no que diz respeito aos seus reflexos nas finanças dos demais entes.

Esse mínimo de responsabilidade e fidelidade é considerado por parte da doutrina como um princípio intrínseco à indissolubilidade da Federação, tendo sido denominado como princípio da Lealdade Federativa. Lamarão muito bem discorre sobre o tema:

[...] dessa necessária harmonia para a manutenção da "união indissolúvel", podemos extrair o dever de lealdade entre as unidades federadas, que no exercício de suas competências autônomas devem observar obrigações e limitações que possibilitem a manutenção da federação. [...] De sorte que além de fundamento axiológico destes princípios expressos na Constituição, o princípio da lealdade federativa é deles, ao mesmo passo, decorrente, pois não há como se manter a unidade federativa sem que se adotem condutas de fidelidade entre os membros da federação, bem como não há como respeitar a autonomia de cada ente sem que se exija dos demais limites no exercício de suas competências" (2011).

O princípio da Lealdade Federativa se apresenta como uma condição indispensável à preservação da Federação. Conforme Carrazza (2013, p. 14), “também no exercício de suas competências tributárias, os entes federados devem observar condutas que preservem a Federação. Dito de outro modo, devem, enquanto tributam, adotar condutas de fidelidade em suas relações recíprocas, em ordem a manter o pacto federativo”.

Como bem apontado por Leoncy (2014), do princípio da lealdade federativa se extraem obrigações concretas entre os entes federados que vão além do explicitado no texto constitucional, assim como limitações ao exercício das competências dispostas na Carta Magna.

Segundo o princípio da lealdade federativa, portanto, as políticas empregadas pelos entes federados precisam ter em conta o dever de agir com lealdade e responsabilidade perante os demais entes. As políticas isentivas fiscais que agredissem de maneira gravosa a autonomia dos demais entes estariam contrariando a premissa da fidelidade federativa.

### ***3.2.1.1. O Princípio da Lealdade Federativa no Direito Alemão***

O princípio da Lealdade Federativa, também denominado princípio da conduta federativa amistosa, teve origem no direito alemão, a partir de construção jurisprudencial feita pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão, que passou a reconhecer o princípio da lealdade como um princípio implícito necessário à subsistência de uma federação.



“No Estado federal alemão, toda a relação constitucional entre o Estado como um todo e seus membros, bem como a relação constitucional entre seus membros [entre si], é regida pelo princípio constitucional não escrito do dever recíproco da União e dos Estados-membros, de comportamento leal ao princípio federativo” (SMEND, 1916, p. 247 et seq. *apud* SCHWABE, 2005, p. 823).

A lealdade federativa passou a ser considerada como princípio fundamental implícito à premissa da indissolubilidade da Federação Alemã. O Tribunal Constitucional Federal passou então a deduzir uma série de deveres jurídicos objetivos, norteados pelo referido princípio. Como exemplo, conforme Schwabe (2005), os Estados federados mais fortes economicamente deverão auxiliar os mais fracos na medida do possível. Também, no exercício das competências legislativas, o legislador deverá atentar aos reflexos das novas disposições legais relativamente aos interesses dos demais entes. O autor esmiúça muito bem a questão ao dispor que:

O princípio do Estado Federal fundamenta segundo sua essência, não apenas direitos, mas também obrigações. Uma dessas obrigações estabelece que os Estados federados financeiramente mais fortes devem prestar ajuda, dentro de determinados limites, aos Estados federados mais fracos” (BVerfGE 1, 117 [131]). Esse limite jurídico baseado na ideia de fidelidade federativa torna-se ainda mais forte quando do exercício de competências legislativas: “Se os efeitos de uma regulamentação jurídica não estão limitados à área de um Estado-membro, o legislador estadual deve, então, levar em consideração os interesses da União e dos demais Estados-membros” (BVerfGE 4, 115 [140]). Do princípio constitucional do dever de comportamento fiel à federação resulta ainda o dever dos Estados-membros de respeitar os tratados internacionais celebrados pela União (BVerfGE 6, 309 255 [328, 361 s.]). Em certas circunstâncias, um Estado-membro pode, finalmente, atendendo ao seu dever de lealdade federal, ser obrigado a tomar providências, por intermédio de seu poder de fiscalização municipal, no sentido de agir contra municípios que, por meio de suas medidas, interfiram numa competência exclusiva da União (BVerfGE 8, 122 [138 et seq.]). [...] este dever de comportamento leal à federação proíbe-a [União] de agir segundo o princípio *divide et impera*, ou seja, de partir de uma separação entre Estados-membros, buscar acordo com apenas alguns deles, colocando os demais sob coação do ingresso. Aquele princípio proíbe também que o governo federal, em negociações que digam respeito a todos os Estados-membros, trate diferentemente os governos dos Estados-membros de acordo com sua orientação político-partidária [...] (SCHWABE, 2005, pp. 824-825).

Conforme o autor, portanto, o princípio da lealdade federativa serve como balizador das relações entre os Entes Federados da República Federal da Alemanha, sejam elas relações comerciais, legislativas, ou de qualquer outra espécie, trazendo implicações objetivas claras quando da ocorrência de situações de conflito.

### ***3.2.1.2. Voto Divergente no RE 705.423/SE***

No acórdão do RE 705.423/SE, anteriormente analisado, o Ministro Luiz Fux proferiu voto divergente do apresentado pelo Ministro Relator Fachin, tendo sido acompanhado em seu entendimento pelo Ministro Dias Toffoli. Ao divergir, o Ministro Fux trouxe à baila, como argumento central, a reflexão acerca da imperiosidade da defesa do Federalismo Pátrio por parte do STF.

Conforme exposto pelo Ministro, a discussão acerca do significado da expressão “produto da arrecadação” a que se refere o art. 159, I da CF não pode se restringir somente à ótica técnica tributária, devendo também englobar em seu alcance hermenêutico a complexidade da atividade financeira estatal como um todo, à luz do Princípio Federativo e dos demais princípios que a regem (STF, 2016, p. 46 do Acórdão).

Em uma fidedigna análise da situação precária em que se encontra o Federalismo Fiscal brasileiro atualmente, o Ministro refere-se às participações na arrecadação federal como sendo o instrumento capaz de corrigir as disparidades decorrentes do número reduzido de competências tributárias privativas atribuídas aos municípios (STF, 2016, p. 52 do Acórdão). Quando o nível arrecadatório por parte dos entes subnacionais não for suficiente o bastante para a manutenção de sua autonomia, o equilíbrio das finanças deve ser buscado através de instrumentos de cooperação intergovernamentais – essa integração é, segundo o Ministro, tendência mundial entre as Federações (STF, 2016, p. 53 do Acórdão).

A autonomia dos entes subnacionais e a própria manutenção do Pacto Federativo dependem do pleno funcionamento das distribuições decorrentes dos Fundos de Participação. Tratar-se-ia o referido “produto da arrecadação”, portanto, de uma espécie de direito subjetivo atinente às municipalidades. Nas palavras do Ministro:

Nesse ponto, cabe indagar qual teria sido o objetivo do constituinte ao reservar quase metade da arrecadação dos principais impostos federais à composição dos Fundos de Participação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, senão dar efetividade ao compromisso descentralizador, assumido com a promulgação da Carta de 1988, garantindo às unidades descentralizadas recursos suficientes para a realização de suas atribuições, e que independessem da sua própria arrecadação? É dizer, a função do art. 159 – e também dos arts. 157 e 158 – dentro do sistema constitucional brasileiro é justamente garantir a autonomia financeira dos entes federados ao lado do exercício das competências tributárias próprias. Assim, negar a relação existente entre o exercício da competência tributária da União no que concerne aos principais impostos federais e a garantia da autonomia dos entes subnacionais, estabelecida pelo próprio constituinte originário - que prestigiou um modelo de cooperação entre as três esferas de poder na repartição de recursos

financeiros -, é o mesmo que negar a eficácia do Princípio Federativo, eximindo o Governo Federal do seu papel de coordenação dentro da Federação brasileira. Tal entendimento, se levado ao extremo, permitiria que a União pudesse simplesmente zerar as alíquotas de IR e IPI, ou ainda, que pudesse deixar de instituir tais impostos, sem que se reconhecessem os graves danos de uma conduta como essa ao Pacto Federativo, sob a justificativa expressa pelo seguinte aforismo “o poder de tributar envolve igualmente o poder de desonerar”. Com todas as vênias aos que comungam dessa opinião, resumir o presente conflito federativo à liberdade no exercício de suas competências tributárias pela União é reduzir a discussão e estancar a análise na estrutura da norma de competência, sem se preocupar com a sua perspectiva funcional dentro do sistema em que está inserida (STF, 2016, p. 64 do Acórdão).

Os valores decorrentes das isenções e benefícios concedidos pela União referentes ao IR e ao IPI sendo custeados pelos cofres dos entes subnacionais caracteriza grave afronta ao Princípio Federativo, resultando na inconstitucionalidade de tais medidas. Caberia à União, encontrar mecanismos capazes de compensar tais baixas e neutralizar os efeitos danosos às finanças dos demais entes. Nas palavras do Ministro: “é dizer, as desonerações deverão ser suportadas por quem desonera, ou, na feliz expressão empregada por Régis Fernandes de Oliveira, não se pode fazer “cortesia com o chapéu alheio”” (STF, 2016, p. 78 do Acórdão).

### **3.2.1.3.Referências à Lealdade Federativa na Jurisprudência do STF**

Em 05 de setembro de 2008, o Supremo Tribunal havia julgado o RE 572.762/RS, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que versava sobre o retardamento de repasses das quotas do ICMS cabíveis aos municípios<sup>13</sup>. O Estado de Santa Catarina havia adiado o recolhimento do imposto por ter concedido incentivos fiscais a empresas no Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (PRODEC), e vinha postergando a entrega dos recursos cabíveis às municipalidades. O Supremo, naquela ocasião, entendeu pela inconstitucionalidade da postergação dos repasses.

No caso RE 572.762 o Estado arrecadava o imposto e depois retornava parte do mesmo à empresa. O valor chegava, portanto, a compor o “produto da arrecadação”, diferentemente da hipótese do RE 705.423. Ocorre que a fundamentação utilizada pelo Min. Lewandowski independe dessa particularidade. Segundo o Ministro, a disposição por parte do ente maior da parcela do imposto cabível ao Município ofenderia, por si só, o Pacto Federativo.

Outros precedentes, conforme o Min. Fux, também utilizaram dessa mesma fundamentação, *in verbis*:

---

<sup>13</sup> Art. 158, IV, da Constituição Federal de 1988.

É o caso, por exemplo, do RE 726.333 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgado em 10/12/13, DJ de 03/02/14), que confirmou a decisão monocrática em que se assentou expressamente a “irrelevância da ausência de efetivo ingresso no erário estadual do imposto”, para fins de refutar a tese do Estado de inaplicabilidade do leading case à espécie. [...] Observe-se que esses precedentes foram definitivos, de modo que nesses casos concretos a questão relativa ao momento da concessão do incentivo – se antes ou depois de efetivada a arrecadação do imposto – não foi relevante para o deslinde da controvérsia, que se encerrou a favor das municipalidades. [...] Frise-se, ademais, que naquele leading case não se negou a competência do Estado para a instituição de benefícios fiscais relativos a tributos próprios, mas, por outro lado, se reconheceu a necessidade de que essas benesses não impactassem no montante repassado aos Municípios, por força de expressa disposição constitucional (STF, 2016, pp. 74-75 do Acórdão).

Conforme Patrícia Lamarão (2011), o julgamento da ADI-MC 2377/MG, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, também foi decidido com fundamentação baseada na defesa do Pacto Federativo. Neste caso, o Estado de São Paulo havia concedido isenções e benefícios fiscais para atrair maiores investimentos de um determinado ramo de indústrias ao seu território. O Estado de Minas Gerais entrou com a ADI alegando a inconstitucionalidade de tais isenções, por gerarem desigualdade na disputa pela atração de investimentos. O Supremo decidiu então pela inconstitucionalidade de tais isenções, por ofender a lealdade federativa e criar um cenário de estímulo a guerras fiscais.

Observa-se, portanto, que a própria instauração de uma Federação já pressupõe de forma implícita a necessidade de que as políticas empregadas por cada um dos entes federados sejam pautadas pela lealdade perante os demais. Assim, guerras fiscais são evitadas e a autonomia dos entes federados é preservada.

### **3.2.2. Competição Tributária ou Guerra Fiscal?**

No âmbito da discussão sobre os alcances do poder de tributar, compreendido neste conceito também o poder de isentar e de conceder benefícios fiscais, um dos tópicos mais complexos de se analisar é o que diz respeito aos benefícios e malefícios das chamadas competições tributárias. Em síntese, pode-se definir como competição tributária a conjuntura em que diferentes governos passam a conceder isenções e benefícios fiscais com o objetivo de captar maiores investimentos e riquezas para o seu território.

A competição tributária pode ocorrer entre diferentes países, em âmbito internacional, ou mesmo no âmbito interno de uma federação, quando houver uma disputa entre distintos entes estatais. Ainda, quando em âmbito interno, a competição tributária pode ocorrer de

maneira horizontal, entre entes que possuem as mesmas competências tributárias e administrativas, e de maneira vertical, entre diferentes esferas de governo.

A competição tributária, diga-se de passagem, é algo que ocorre na maioria das federações ao redor do mundo. Marins e Oliveira (2018) apontam a existência de competições tributárias em países como Estados Unidos, Canadá, Rússia e Suíça, assim como em âmbito internacional entre os próprios países da União Europeia.

Essa disputa fiscal pela atração de investimentos e riquezas, entretanto, pode se transformar um grave problema para os entes conflitantes quando estiver desprovida de mecanismos e freios institucionais que a regulem. Um quadro de competição tributária sem uma normatividade mínima que estipule limites ao emprego das isenções fiscais pode causar graves distorções nos sistemas tributários em conflito, gerando aquilo que no Brasil costuma-se denominar como “guerra fiscal”.

A distinção entre a competição tributária saudável, que propicia aos entes federados uma margem discricionária para empregar políticas isentivas de seus tributos com o intuito de atrair investimentos, e a competição tributária danosa, na qual as políticas empregadas por um governo terminam ferindo gravemente a autonomia dos governos adjacentes e o sistema federal como um todo, reside, portanto, na existência de normas e princípios regulando essa disputa.

Conforme Oliveira (2010), “a luta, pois, pela captação de recursos privados, a concessão de incentivos, a prática de renúncia fiscal, é perfeitamente amoldável no sistema federativo. O que não se pode permitir, e para isso o Estado federal tem que impor limites, é o destino sempre indesejado de todos os recursos apenas para uma ou duas unidades federadas” (44).

Marins (2016) refere-se à proteção do federalismo fiscal e, consequentemente, do pacto federativo, como sendo as diretrizes principais das limitações no que diz respeito às competições tributárias, ou guerras fiscais, fazendo menção a alguns mecanismos de outros países que tratam da matéria, *in verbis*:

Em suma, o fenômeno conhecido no Brasil como “guerra fiscal” é próximo do *harmful tax competition*, tratado pela União Europeia [...], bem como das “guerras de incentivos”, evitadas pelo Canadá através do Agreement on Internal Trade (AIT). Em ambos os exemplos, percebe-se que a competição tributária é permitida, desde

que não haja prejuízo ao federalismo fiscal. Vale dizer, a competição tributária é admitida como legítima, havendo, apenas, que se respeitar a cooperação fiscal da Federação (caso canadense) ou da união econômica e política de países (caso da União Europeia)” (2016, p. 35).

O que se pode perceber no caso do Brasil, entretanto, é que os conflitos tributários existentes entre os entes federados possuem regulamentação mínima, senão inexistente. Em âmbito horizontal, por exemplo, o que se percebe é uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados, com políticas isentivas relativas ao ICMS que resultam em quadros extremamente nocivos à Federação e à receita pública como um todo<sup>14</sup>.

No que diz respeito aos reflexos das políticas fiscais isentivas em âmbito vertical, a situação do País é ainda mais grave. A União, praticando as referidas isenções fiscais do IR e do IPI, terminou lesando gravemente a autonomia dos entes subnacionais. Seria um equívoco denominar como competição tributária, ou sequer como guerra, o verdadeiro massacre fiscal operado pela União frente aos demais entes. Os exemplos trazidos acerca da necessidade de uma regulamentação das competições tributárias servem para fortalecer a afirmação de que as políticas isentivas precisam obedecer a determinados limites, com vistas a proteger o pacto federativo.

Como se pode perceber pela análise do Acórdão no RE 705.423/SE, a ponderação feita pelo Ministro Edson Fachin considerou a questão técnica relativa à capacidade tributária ativa como sendo de maior importância à resolução da causa, à despeito dos reflexos catastróficos das isenções do IR e do IPI para a autonomia dos entes federados. Em casos como este é imprescindível que se leve em consideração o princípio da lealdade federativa, com vistas a proteger a própria Federação.

### **3.2.3. O Princípio da Lealdade Federativa e a Proteção dos Fundos de Participação**

Inegavelmente, obedecer ao princípio da lealdade federativa é algo fundamental à manutenção de qualquer estrutura de Estado federal, pois é muito provável que com o passar do tempo, independentemente de qual seja o texto constitucional, surgirão lacunas interpretativas que irão permitir que um ente empregue políticas que afetem de maneira grave a autonomia financeira de outro ente, exatamente como ocorre na questão controvertida no RE 705.423/SE, objeto deste estudo.

---

<sup>14</sup> Por não se tratar de objeto do presente estudo, o tema não será aprofundado. Quem desejar saber mais, o tema foi bem tratado em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/8835/A-problematica-da-guerra-fiscal-e-o-ICMS/>. Acesso em 14 de outubro de 2018.

A União, ao conceder desonerações relativamente ao IR e ao IPI, mesmo o fazendo de maneira regular, reduziu em grande escala os valores pertencentes aos entes subnacionais em decorrência de suas quotas partes nos Fundos de Participação Estadual e Municipal. Tais medidas abalaram gravemente as finanças dos entes locais, fragilizando o sistema fiscal cooperativo idealizado pelo legislador constituinte e agravando as disparidades econômicas regionais.

Essa redução dos valores pertencentes aos Estados, Distrito Federal e Municípios por políticas fiscais isentivas empregadas pela União é um dos maiores causadores da situação delicada sob a qual se encontram grande parte dos entes subnacionais nos dias de hoje. Conforme exposto por Neto:

Todo esse cenário contribuiu para que 21 estados da federação ameaçassem declarar calamidade financeira em 2016, seguindo o exemplo do Rio de Janeiro. A maior parte desses entes terminou o ano com o salário dos servidores públicos em atraso, situação amenizada com a repatriação de recursos, que injetou, nos meses de novembro e dezembro, extraordinários R\$ 14 bilhões. Nos municípios a situação não é diferente. Segundo matéria da imprensa, em 2015, 42,6% das 5.568 localidades não conseguiram fechar as suas contas. Em 2016, milhares de prefeitos realizaram em Brasília a XIX Marcha em Defesa dos municípios, uma jornada de quatro dias para reivindicar soluções ao governo e ao Congresso. (2018, p. 587)

O enfraquecimento dos Fundos de Participação compromete a cooperação fiscal almejada pelo legislador constituinte, fere a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional, tolhe a autonomia financeira das entidades subnacionais e viola gravemente o Princípio Federativo sob o qual se fundou o a República do Brasil. Imperioso, portanto, que o princípio da lealdade federativa passe a ser levado em consideração na ponderação acerca da (in) constitucionalidade das medidas fiscais isentivas praticadas pela União relativamente ao IR e ao IPI, em decorrência dos impactos causados pelas mesmas nos Fundos de Participação.

Poder-se-ia argumentar, entretanto, que as desonerações e os incentivos fiscais de impostos como o IR e o IPI podem ser fundamentais para que o País subsista a uma crise ou proceda à implantação de uma política econômica distinta. O cenário presente estaria contrapondo, de um lado, a possibilidade de se desonerar o IR e o IPI em decorrência de motivações políticas e necessidades macroeconômicas, e, do outro, a própria manutenção da ordem constitucional e da sanidade da Federação.

Ocorre que a obediência ao princípio da lealdade federativa não significaria necessariamente um impeditivo à concessão de isenções fiscais relativamente a esses dois

impostos. O que se poderia deduzir de tal princípio seria a necessidade de que o ente concesso dos benefícios empregasse medidas capazes de neutralizar as baixas dos valores que repercutirem nos cofres dos demais entes, através de mecanismos de compensação fiscal<sup>15</sup>.

Neto (2018, p. 598) sugere, por exemplo, que seja criado “um fundo nacional decorrente do excedente de receitas para ser utilizado no futuro, com a compensação de eventuais quedas na programação de transferência ou até mesmo como instrumento propulsor da economia”. O Min. Luciano Brandão Alves de Souza, ao proferir seu voto no processo do TCU já mencionado, determinou inclusive que a ausência de mecanismos neutralizadores das desonerações poderá gerar a responsabilização das autoridades responsáveis:

18. Cabe ressaltar que as políticas desonerativas de tributos compartilhados devem ser dotadas de mecanismos que possam neutralizar o impacto negativo nas transferências de recursos da União aos diferentes entes federados. A medida se reveste de importância nas finanças dos entes subnacionais para resguardar o federalismo fiscal, um dos pilares essenciais ao pacto federativo, este erigido à condição de cláusula pétrea na forma federativa do Estado brasileiro de acordo com o art. 60, §§ 4º, inciso I, da Constituição Federal de 1988. 19. Diante dessas conclusões, entendo que, no futuro, as eventuais renúncias de receitas devem ser sustentadas por parâmetros técnicos mais bem definidos no que concerne aos objetivos almejados, bem assim deve ser buscada a transparência quanto aos reflexos da desoneração de impostos compartilhados na arrecadação dos entes envolvidos com o intuito de evitar o comprometimento das finanças de alguns estados e municípios. Isso porque as referidas medidas são pressupostos da responsabilidade na gestão fiscal que visam a mitigação de riscos que afetam o equilíbrio das contas públicas, de acordo com a Lei Complementar 101/2000. [...] 21. Assim mesmo, a ausência de adoção de medidas saneadoras dessas desonerações pela União, se aliada a resultados que comprometam os orçamentos de estados e municípios e, ainda, gerem desequilíbrios regionais, poderão ser, no futuro, objeto de responsabilização das autoridades responsáveis. (TCU 2014, p. 28)

Observa-se também que já houve tentativa por parte do legislador de dispor acerca da necessidade de compensação fiscal por parte da União no que diz respeito a redução dos valores referentes aos Fundos de Participação. O art. 5º do projeto de lei que resultou na Lei Complementar nº 143 de 2013, determinava que eventuais desonerações concedidas pelo Governo Federal incidiriam apenas na cota de arrecadação destinada à União, não sendo consideradas para efeito de repasse do FPE e do FPM. A redação do artigo foi vetada pela Presidência da República, sob as seguintes razões:

<sup>15</sup> “De acordo com o princípio da compensação fiscal, tanto os prejuízos quanto os ganhos de receitas gerados para um determinado ente federado pela atuação de outro devem ser compensados, com a finalidade de proporcionar equilíbrio à Federação. Tais impactos nas receitas são ocasionados, normalmente, por atitudes do nível governamental que atua somente a partir de sua própria conveniência, sem considerar as consequências benéficas ou negativas às demais esferas governamentais e ao próprio Estado; são as chamadas externalidades. Com o princípio da compensação fiscal busca-se ajustar as externalidades observadas na atuação dos entes federados” (OLIVEIRA *et. al.*, Lições de direito financeiro, 2016, p. 197).



O dispositivo viola os artigos 157, 158 e 159 da Constituição Federal, que destinam o produto da arrecadação dos impostos da União sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. Assim, a desconsideração de eventuais desonerações do cálculo deste produto é inconstitucional. Além disso, a proposta contraria o interesse público, uma vez que limita o escopo de política econômica característico das desonerações, especialmente no que tange ao caráter extrafiscal do imposto sobre produtos industrializados<sup>16</sup>.

É certo, conforme expõe Marins (2016), que nem todos os prejuízos decorrentes de políticas empregadas por ente federado diverso seriam passíveis de compensação fiscal, haja vista, por exemplo, que quase todos os benefícios e isenções fiscais concedidos pela União terminam refletindo nos cofres dos entes subnacionais.

O princípio da lealdade federativa deve servir, portanto, para regular as situações que possam comprometer a autonomia financeira dos entes federados, proibindo políticas que reflitam negativamente de maneira expressiva na receita dos mesmos, ou condicionando tais políticas à reparação das perdas através de mecanismos de compensação fiscal.

Os Fundos de Participação são mecanismos de cooperação fundamentais para o Federalismo Fiscal dentro Sistema Tributário Nacional vigente hoje no Brasil. Dentro dessa conjuntura, faz-se extremamente necessário que o Supremo Tribunal Federal passe a considerar o princípio da lealdade federativa nas ações que envolverem relações entre os entes federados, para proteger a autonomia dos mesmos, o Federalismo Pátrio e, conseqüentemente, o próprio regime democrático de Direito.

Ao fim, em uma possível discussão sobre os Fundos de Participação no que diz respeito à tão controvertida e almejada Reforma Tributária que pode vir a ser instaurada dentro de alguns anos, caberá questionar: são os moldes sob os quais foram constituídos os mecanismos de cooperação intergovernamental os mais adequados à consecução dos objetivos a que eles se destinam? É conveniente à funcionalidade do Sistema Tributário Nacional que seja o Imposto sobre Produtos Industrializados um dos tributos lastradores dos Fundos de Participação, tendo em vista seu relevante caráter extrafiscal? É possível, e vantajoso, que se criem Fundos para compensar eventuais baixas arrecadatórias decorrentes

---

<sup>16</sup> <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2013/leicomplementar-143-17-julho-2013-776563-veto-140524-pl.html/>. Acesso em 03 de novembro de 2018.

da concessão de benefícios fiscais por parte da União? Existiriam outros mecanismos capazes de neutralizar de forma eficaz os déficits provenientes das desonerações?<sup>17</sup>

O Federalismo Fiscal brasileiro inegavelmente vem andando com pernas tortas. Providências precisam ser tomadas a esse respeito o quanto antes, sob pena de que se esse Sistema Tributário injusto e disfuncional que vige no Brasil atualmente se sedimente ainda mais. Nas palavras do Ministro Ricardo Lewandowski, “agora, há, sem dúvida nenhuma, a necessidade de promovermos urgentemente uma reforma fiscal, para que nós realmente nos transformemos numa federação, para que nós respeitemos aquilo que se previu em 1891, ou, então, é melhor suprimirmos, da Carta Magna, a menção que o Brasil é uma federação. O Brasil é um Estado unitário, pelo menos do ponto de vista fiscal” (STF, 2016, p. 100 do Acórdão).

---

<sup>17</sup> As perguntas aqui apresentadas não serão aprofundadas por não fazerem parte do objeto deste trabalho, mas podem servir de base para novas pesquisas sobre a matéria.

#### 4. CONSIDERAÇÃO FINAIS

Conclui-se que a observância ao princípio da lealdade federativa é fundamental para a preservação da autonomia dos entes dentro de uma Federação. Os resultados da presente pesquisa auxiliam a fundamentar a importância dessa proteção do Princípio Federativo em lides que versem sobre relações entre entes federados, podendo influir no deslinde de tais controvérsias.

Aplica-se tal disposição, também, ao caso das desonerações e isenções fiscais feitas pela União em relação ao IR e ao IPI, relativamente às quotas parte pertencentes aos entes subnacionais através dos Fundos de Participação. Sob tal entendimento, deverá a União instituir mecanismos de compensação fiscal para neutralizar a redução das receitas dos entes subnacionais decorrentes das referidas isenções.

Importante mencionar que o estudo encontrou limitações no fato de haver poucas menções acerca do princípio da lealdade federativa, ou princípio da conduta federativa amistosa, na construção doutrinária brasileira.

Necessário se faz, portanto, que seja ampliada a discussão acerca da possibilidade de que se empreguem novas formas de transferência intergovernamental no Sistema Tributário Nacional, assim como sobre a possibilidade de que se instituem mecanismos para neutralizar os efeitos de políticas isentivas fiscais nas finanças dos entes adjacentes, promovendo uma adequada compensação fiscal.

Espera-se que mais estudos sobre o tema sejam empreendidos nos próximos anos, pois a matéria atinente ao Federalismo Fiscal é uma das mais importantes no que diz respeito à estrutura de uma Federação e, ao fim, da própria manutenção do Estado Democrático de Direito. Pouco se vem doutrinando a respeito nas universidades brasileiras. Espera-se também que os magistrados do nosso ordenamento jurídico, especialmente aqueles a quem couber defender a Constituição e os propósitos do legislador constituinte, tenham em mente que a proteção ao pacto federativo é também matéria digna de defesa por parte do Poder Judiciário.

## 5. BIBLIOGRAFIA

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A interpretação do art. 160 à luz do novo contexto federativo. **Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento da UERJ**. Rio de Janeiro. Vol. 3. 2015. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/issue/view/962/>> Acesso em 28 de outubro de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BIASOTO, Geraldo. **Federalismo e economia: escolhendo o caminho**. Palestra realizada no IDP - Instituto Brasiliense de Direito Público em 13 de agosto de 2014.

BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo**. entre o ideal e o possível. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 29 ed. atual. São Paulo: PC Editorial, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29 ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CONTI, José Maurício. **Federalismo fiscal e fundos de participação**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 37 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. **Instituto de pesquisa econômica aplicada (ipea). texto para discussão**. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=27549/](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=27549/)> Acesso em 11 de outubro de 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 19 ed. rev. e amp. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

LAMARÃO, Tiana Pacheco. **O princípio da lealdade federativa como cláusula geral nas relações federativas**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19294/o-principio-da-lealdade-federativa-como-clausula-geral-nas-relacoes-federativas/>> Acesso em 17 de outubro de 2018.

LEONCY, Léo Ferreira. **Apreciação do RDC pelo supremo deverá considerar a lealdade federativa**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2014-nov-15/observatorio-constitucional-supremo-devera-considerar-lealdade-federativa-apreciar-rdc/>> Acesso em 17 de outubro de 2018.

MARINS, Daniel Vieira. **O esforço fiscal dos municípios e as transferências intergovernamentais**. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

MARINS, Daniel Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Competição tributária ou guerra fiscal? do plano internacional à lei complementar nº 160/2017. **Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, 2018. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/265/>>. Acesso em 15 de outubro de 2018.

MATSUMOTO, Carlos E. H.; *et. al.* **Município: palco da vida**. a história do municipalismo brasileiro / confederação nacional de municípios. Brasília: CNM, 2012.

NETO, Pedro L. de A.. Impacto das políticas tributárias da união no federalismo fiscal brasileiro. In: FAGNANI, Eduardo (org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: Plataforma Política Social, 2018. p. 586-599.

OLIVEIRA, Fabricio Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889 - 2009. In: PINTO, Eduardo Costa; *et. al.* (org.). **Estado, instituições e democracia: desenvolvimento. livro 9. vol. 3**. Brasília, Ipea, 2010. p. 315-380.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Curso de direito financeiro**. 3ª ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de, *et al.* **Lições de direito financeiro**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

REZENDE, Fernando; AFONSO, José Roberto. **A federação brasileira: fatos, desafios e perspectivas**. Disponível em: <<https://www.joserobertoafonso.com.br/federacao-brasileira-rezende-e-afonso/>> Acesso em 13 de setembro de 2018.

SCHWABE, Jürgen. **Cinquenta anos de jurisprudência do tribunal constitucional federal alemão**. Edição: Jan Woischnik. Montevideo: Fundación Konrad-Adenauer, 2005.

STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO: RE 705.423 / SE. Relator: Ministro Edson Fachin. DJ: 23/11/2016. **STF**, 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=14291555/>> Acesso em 18 de outubro de 2018.

TCU. ACÓRDÃO 713/2014 TC 020.911/2013-0. Relator: Ministro Raimundo Carreiro. DJ: 26/03/2014. Disponível em: <<https://contas.tcu.gov.br/pesquisaJurisprudencia/#/detalhamento/11/%252a/NUMACORDAO%253A713%2520ANOACORDAO%253A2014/DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/false/1/false/>> Acesso em 10 de setembro de 2018.